

***INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES***  
**CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL SUPERIOR DA FORÇA AÉREA**

**2006/2007**



**TII**

**O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A FREQUÊNCIA DO CURSO NO IESM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DA FORÇA AÉREA PORTUGUESA.**

**A GESTÃO DE ACTIVOS NA FORÇA AÉREA  
PORTUGUESA**

**Paulo Jorge Gonçalves da Cunha  
CAP/ADMAER**



**INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES**

**A GESTÃO DE ACTIVOS NA FORÇA AÉREA  
PORTUGUESA**

**CAP/ADMAER Paulo Jorge Gonçalves da Cunha**

Trabalho de Investigação Individual do CPOS/FA

Lisboa 2007



**INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES**

**A GESTÃO DE ACTIVOS NA FORÇA AÉREA  
PORTUGUESA**

**CAP/ADMAER Paulo Jorge Gonçalves da Cunha**

Trabalho de Investigação Individual do CPOS/FA

Orientador: MAJ/TOCART Renato Pinheiro

Lisboa 2007

## **Agradecimentos**

Ao Major Renato Pinheiro, meu orientador, pela disponibilidade demonstrada ao longo do trabalho.

À minha esposa, por Tudo.

## Índice

Introdução.....	1
1. Enquadramento.....	5
a. Enquadramento Legal.....	5
b. Quadro Conceptual.....	6
2. Discussão.....	7
a. Informação sobre activos na contabilidade de caixa e de acréscimo .....	7
(1) Documentos de prestação de contas .....	7
(2) Operações contabilísticas .....	9
b. Os Bens Militares e o seu tratamento contabilístico.....	11
(1) Exemplos internacionais e nacionais.....	11
(2) Bens Militares classificados como Custos .....	15
(3) Bens Militares classificados como Activos.....	18
c. As amortizações na Força Aérea. ....	20
d. O CIBE e a sua aplicabilidade na Força Aérea. ....	22
Conclusões.....	27
Bibliografia.....	33
Anexos.....	42

## **Índice de quadros**

Quadro nº 1 - Modelo de Análise .....	7
Quadro nº 2: Posição dos países da UE quanto à alteração do SNA 93 .....	13

## **Índice de Anexos**

Anexo A – Enquadramento Legal .....	A-1
Anexo B – Corpo de Conceitos (continuação) .....	B-1
Anexo C – Anexos das Demonstrações Financeiras .....	C-1
Anexo D – Fluxo de Imobilizado no SIG.....	D-1
Anexo E – Exemplos internacionais de contabilização de bens militares (continuação)..	E-1
Anexo F – Classificadores económicos de despesas. Classificação bens militares. ....	F-1
Anexo G – Indicadores Patrimoniais.....	G-1
Anexo H – Ficha de Identificação de Activos Incorpóreos.....	H-1
Anexo I – Classificador de BDP Militares do SIG.....	I-1
Anexo J - Classificador de BDP Militares do SIIF - Marinha .....	J-1
Anexo K - Tópicos de entrevista com a Dra. Odete Ferreira .....	K-1
Anexo L - Tópicos de entrevista com o Dr. Carlos Frade .....	L-1
Anexo M - Tópicos de entrevista com a Eng. <sup>a</sup> Fátima Marques .....	M-1
Anexo N - Tópicos de entrevista com o Tenente-Coronel João Mata.....	N-1
Anexo O - Tópicos de entrevista com o Capitão de Fragata Parracho Trindade .....	O-1
Anexo P - Tópicos de entrevista com o Major Aquilino Torrado .....	P-1
Anexo Q - Tópicos de entrevista com o Major Fernando Barnabé .....	Q-1

## **Resumo**

A Contabilidade Pública, enquanto sistema contabilístico aplicável à Administração Pública, onde a Força Aérea Portuguesa (FAP) se insere, tem sofrido constantes alterações ao longo dos tempos. De uma contabilidade com objectivos ligados ao controlo da legalidade, passou-se para uma contabilidade pública que, para além destes objectivos disponibiliza também informação nas vertentes económica e financeira. Para a sua concretização muito contribuiu a normalização da contabilidade pública em Portugal, nomeadamente com a entrada em vigor do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) em 1997.

O POCP exige que seja efectuada a inventariação do património do Estado, de forma a construir-se o balanço. Em resposta a esta necessidade foi publicado, em 2000, o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE).

Para a compreensão do impacto desta nova metodologia contabilística nos activos considerados imobilizados, partimos de uma questão de partida: “ Que benefícios traz para a FAP, ao nível da gestão de activos, a contabilidade patrimonial – POCP?”. Esta pergunta e suas derivadas originaram hipóteses de trabalho que foram sendo respondidas ao longo da investigação.

Ao nível dos documentos de prestação de contas e operações contabilísticas, a contabilidade patrimonial fornece informação mais relevante comparativamente ao sistema anterior, com as amortizações a constituírem-se como um instrumento de gestão importante na política de reposição e investimento de equipamentos.

As infra-estruturas e os equipamentos militares, apesar de estarem classificados orçamentalmente como despesas de capital e patrimonialmente como imobilizados, chegou-se à conclusão que não se conseguem mensurar os seus benefícios económicos futuros.

Quanto ao CIBE, apesar de no seu articulado explicitar que não se aplica às Forças Armadas (FFAA), verificou-se que para os bens de natureza civil se adequa quase na sua totalidade, tendo sido propostas algumas alterações, de forma a ajustar-se à especificidade das FFAA .

Conclui-se que a contabilidade do acréscimo pode impulsionar uma grande inovação na gestão da FAP, constituindo-se como um contributo efectivo para o objectivo primário da informação financeira, que é a sua utilidade no processo de tomada de decisão por parte dos seus utilizadores.

## **Abstract**

The Public Accounting, in the sense of the accounting system applied to the Public Administration, where the Portuguese Air Force (FAP) is included, has suffered constant changes throughout time. The evolution was from an accounting with objectives set on the legal control, to a public accounting which, beside the same objectives of the first one, also supplies economical and financial information. For all these achievements, a major contribution set a new stage to the standardization of the public accounting in Portugal: the publication of the “Plano Oficial de Contabilidade Pública” (POCP) in 1997.

The POCP demands that the inventory of the public assets is made, in order to make the balance sheet reliable. In reply to this necessity it was published, in 2000, the “Cadastro e Inventário dos Bens do Estado” (CIBE).

To understand the impact of this new accounting methodology in the assets, we begin with a starting question: "What benefits bring to FAP, at the asset management level, the accrual accounting – POCP?". This question and its derivatives originated work hypotheses, which have been answered during the investigation.

Regarding to financial demonstrations and accounting operations, the accrual accounting gives more relevant information than the previous system, as the depreciations become an important management tool in the equipment replacement and investment's policy.

The military infrastructures and equipment, despite being budget classified as capital expenses and treated as assets in the accrual accounting, we arrived to the conclusion that it isn't possible to measure its future economic benefits.

Concerning to CIBE, although it states in its articles that is not to be applied to the Armed Forces (FFAA), we verified that, for the goods of civil nature, it is adjusted almost in its whole and have been proposed some alterations, to fit into FFAA specifications.

In conclusion, the accrual accounting can stimulate a great innovation in the management of FAP, contributing effectively to the primary objective of the financial information: its utility in the decision making process, on the part of its users.



## **Palavras-chave**

Activo, Amortização, Bens Militares, Bens de Domínio Público (BDP), Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), Contabilidade Patrimonial, Custo, Demonstrações Financeiras, Formação Bruta de Capital Fixo (FBCF), Imobilizado, Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), Provento, Sistema Integrado de Gestão (SIG).

## Lista de abreviaturas

AECA	<i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas</i>
AP	Administração Pública
CIBE	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
CP	Contabilidade Pública
CS	<i>Conceptual Statement</i>
DGCP	Direcção Geral da Contabilidade Pública
DGP	Direcção Geral do Património
DL	Decreto-Lei
DoD	<i>Department of Defense</i>
DR	Demonstração de Resultados
EUA	Estados Unidos da América
FAP	Força Aérea Portuguesa
FFAA	Forças Armadas
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FASAB	<i>Federal Accounting Standards Advisory Board</i>
FBCF	Formação Bruta de Capital Fixo
GASB	<i>Government Accounting Standards Board</i>
GT	Grupo de Trabalho
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
MDN	Ministério da Defesa Nacional
MGP	Marinha de Guerra Portuguesa
OE	Orçamento de Estado
ONU	Organização das Nações Unidas
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RAFE	Reforma da Administração Financeira do Estado
SAP	<i>Systems Applications and Products</i>
SIG	Sistema Integrado de Gestão
SFAC	<i>Statement of Financial Accounting Concept</i>

SFFAS	<i>Statement of Federal Financial Accounting Standards</i>
SEC	Sistema Europeu de Contas
SNA	<i>System of National Accounts</i>
SIIF	Sistema Integrado de Informação Financeira
TC	Tribunal de Contas
UE	União Europeia

## **Introdução**

A Contabilidade Pública (CP) constitui um dos instrumentos privilegiados das Finanças Públicas, traduzindo-se num conjunto de regras jurídicas e técnicas aplicáveis à descrição, execução e controlo das operações financeiras e dos fenómenos económicos dos organismos públicos.

A criação de um sistema que prime pela transparência e que se preocupe com a produção das informações indispensáveis à gestão e ao controlo, não só na óptica orçamental como também patrimonial e analítica, torna-se uma necessidade imperativa de qualquer Estado que queira modernizar a gestão pública numa procura incessante da economia, eficiência e eficácia.

Por isso, a contabilização baseada no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) pode significar uma profunda e importante alteração qualitativa no funcionamento dos organismos públicos, dado constituir um instrumento de gestão fundamental para o conhecimento dos factos patrimoniais ocorridos ao longo do ano, permitindo actuar sobre eles numa lógica integrada e sistemática. Para tanto, impõe-se aplicá-lo com rigor e tirar partido das suas potencialidades.

## **Justificação e Interesse do Tema**

O Despacho conjunto nº 148<sup>1</sup>, de 23 de Fevereiro de 2005, vem determinar a implementação nos diversos Órgãos do Ministério da Defesa Nacional (MDN), do Sistema Integrado de Gestão (SIG), como resposta ao POCP.

A Força Aérea Portuguesa (FAP), cumprindo o despacho acima referido, desde o início de 2006 que se encontra a operar com o SIG. Reflecte uma das componentes novas da contabilidade: a contabilidade patrimonial, assente numa gestão activa dos recursos patrimoniais, móveis e imóveis, com critérios de inventariação legalmente definidos pelo Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE).

Entre os vários módulos que compõem o SIG, temos o de *Assets Accounting*, cuja tradução será a de Gestão de Activos.

É um sistema que faz a gestão de todo o ciclo de vida dos bens mais relevantes da instituição, da aquisição ao abate, ao nível económico-financeiro.

---

<sup>1</sup> do Ministro das Finanças e da Administração Pública e do Ministro de Estado e da Defesa Nacional

Importa compreender as alterações que vem introduzir na Organização e verificar se acrescenta, de facto, mais valor em relação ao sistema anterior.

### **Objecto de Estudo e sua Delimitação**

A contabilidade patrimonial é o fulcro da investigação, não sendo considerada a componente orçamental do POCP. Quanto à parte analítica, focamos a nossa atenção nos custos relacionados com as amortizações.

Os imobilizados financeiros ficam fora do âmbito deste trabalho, em virtude da FAP, sendo um órgão com autonomia administrativa<sup>2</sup>, não gerir este tipo de bens.

Não é objecto deste trabalho a metodologia de avaliação do património.

No âmbito deste trabalho deve-se entender activos como os correspondentes aos elementos patrimoniais de imobilizado.

### **Objectivo, Metodologia e Corpo de Conceitos**

A investigação tem como pergunta de partida: Que benefícios traz para a FAP, ao nível da gestão de activos, a contabilidade patrimonial – POCP?

Colocada esta questão mais genérica, apresentamos as derivadas, a que daremos resposta ao longo do trabalho:

- Qual dos sistemas contabilísticos (contabilidade de caixa e de acréscimo) tem mais relevância para os seus utilizadores?
- Os bens militares devem ser considerados activos ou custos, ao nível contabilístico?
- As amortizações têm que finalidade no contexto militar?
- A Portaria CIBE tem aplicabilidade na FAP?

Lançadas as questões derivadas, surgem as seguintes hipóteses de trabalho, cuja validação será concretizada no desenvolvimento e respectivas conclusões:

H 1 - A informação financeira disponibilizada com o novo sistema contabilístico sustentado pelo POCP é mais relevante, como suporte à tomada de decisões, comparativamente com o sistema anterior.

H 2 - Os equipamentos e infra-estruturas militares são classificados como bens de capital, considerando-se que contribuem para o processo produtivo do país.

---

<sup>2</sup> Ver Anexo A, § 3

H 3 - As amortizações são uma forma de contribuir para a racionalização das políticas de reposição e investimento dos equipamentos.

H 4 - O instrumento de inventariação do património do Estado, CIBE, satisfaz as necessidades da FAP nessa área.

Para a elaboração do trabalho os principais apoios foram: livros e documentos de trabalho, legislação, *sites* da Internet e entrevistas com individualidades militares e civis que estão relacionadas com a temática abordada.

Depois da recolha de informação relativa ao tema, foi estabelecida uma problemática, apoiada num quadro conceptual de análise e a partir do qual foram elaboradas hipóteses, que permitiram responder à pergunta de partida.

Todo o processo de investigação procura soluções, que o autor espera alcançar e que contribuam para o aumento de conhecimentos na área em questão.

A investigação é desenvolvida com base nos conceitos contabilísticos definidos nos organismos internacionais do sector e tendo como referência, ao nível nacional, os diversos trabalhos publicados por João Carvalho<sup>3</sup> nesta área do conhecimento.

Apresentamos de seguida os conceitos relevantes para a análise deste trabalho de investigação: Activo, Amortização, Bens Militares, Bens de Domínio Público (BDP), Contabilidade Patrimonial, Custo, Demonstrações Financeiras, Inventário, Imobilizado, Formação Bruta de Capital Fixo (FBCF), Património, Proveito. Estes conceitos serão desenvolvidos no capítulo “Enquadramento”.

## **Estrutura e Conteúdo**

O corpo do trabalho compreende dois capítulos. Assim, feita a introdução segue-se o capítulo um, onde se procede ao enquadramento. Inicia-se com um quadro legal da temática dos activos e do património do Estado, a partir do qual é construída uma grelha conceptual de análise, com referência aos conceitos, dimensões e indicadores relevantes para o trabalho e que vão permitir validar as hipóteses levantadas.

No capítulo dois procede-se à discussão da problemática, começando por uma análise comparativa entre as demonstrações financeiras produzidas antes e depois do POCP, quer ao nível de documentos prestadores de contas quer ao nível das operações

---

<sup>3</sup> Professor associado na Universidade do Minho  
Doutorado em Ciências Empresariais  
Presidente da Comissão Permanente da Contabilidade Pública na Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

contabilísticas, para inferir quais as que fornecem informação mais relevante aos seus utilizadores.

É depois abordada a questão dos bens militares e o seu tratamento contabilístico, quer a nível nacional quer a nível internacional, de forma a inferir da sua correcta classificação.

Sendo as amortizações um conceito inovador na FAP, vamos tentar perceber os objectivos da sua contabilização e o sentido da sua utilização no sector público.

Fechamos o capítulo da discussão com a análise do diploma legal que estabelece a forma de inventariar os bens do Estado e qual a sua adequabilidade à FAP, na medida em que o mesmo refere no seu articulado que não se aplica às Forças Armadas (FFAA).

Nas conclusões, vamos procurar responder à pergunta de partida, tendo em conta as hipóteses levantadas pelas questões derivadas e apresentando recomendações de ordem prática.

## **1. Enquadramento**

### **a. Enquadramento Legal**

O presente trabalho enquadra-se na legislação trabalhada que consta no Anexo A, da qual se extraem as seguintes ideias principais: as novas exigências da Administração Pública (AP) Portuguesa, decorrentes em parte da adesão à União Europeia (UE), não conseguiam ser satisfeitas com o sistema financeiro introduzido pelas reformas de 1928-29 e 1930-36. A AP teve de levar a efeito uma reforma que a dotasse de um regime financeiro capaz de acompanhar as necessidades de informação contabilística que se impunham.

A Lei de Bases de Contabilidade Pública<sup>4</sup> constituiu um passo importante, na medida em que se deu início à Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), com a introdução de novos conceitos que possibilitam uma adequada administração de recursos financeiros.

Nesta sequência foi publicado o Decreto-Lei (DL) n° 155/92, de 28 de Julho. Aos gestores públicos passou-se a solicitar a observância de requisitos de economia, eficiência e eficácia, tendo em vista o cumprimento da disciplina orçamental determinada pelos critérios de convergência da UE.

Um passo fundamental na RAFE foi a publicação em 1997 do POCP<sup>5</sup>, instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma AP moderna, criando-se as condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial<sup>6</sup> e analítica e abrindo caminho a enormes potencialidades pela estrutura digráfica, análoga ao do Plano Oficial de Contabilidade (POC) empresarial.

O POCP exige que seja efectuada a inventariação do património do Estado, de forma a construir-se o balanço, do lado dos activos. Para tal, há que proceder a uma correcta classificação dos bens, prosseguir normas e critérios consistentes de inventariação previamente definidos, os quais deverão ser aplicados com razoabilidade a todos os bens, sistematizando-os pela sua natureza, devidamente valorados. Este objectivo foi alcançado com a publicação do CIBE<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Lei 8/90, de 20 de Fevereiro

<sup>5</sup> Decreto-Lei n° 232/97, de 3 de Setembro

<sup>6</sup> Anexo B

<sup>7</sup> Portaria 671/2000, de 17 de Abril



## b. Quadro Conceptual

No sentido de corresponder aos objectivos deste trabalho e de acordo com o enquadramento legal referido na secção anterior, elaborou-se um conjunto de pressupostos para o quadro conceptual. Vamos indicar e definir os conceitos considerados importantes para a consecução deste trabalho de investigação, dos quais seleccionamos os mais pertinentes, que irão servir de base à construção de uma grelha de análise constituída com o objectivo de dar resposta às perguntas derivadas, através da validação das hipóteses de trabalho. Os restantes conceitos encontram-se no Anexo B.

Corpo de conceitos:

**Amortização:** é uma operação contabilística destinada a corrigir o valor pelo qual inicialmente foi registado cada elemento do activo imobilizado. Consiste em repartir o custo de aquisição de um bem pelos exercícios abrangidos pela sua vida útil.

**Bens Militares:** são bens de Infra-estruturas Militares e Edificações Militares e bens de Armamento Militar, incluindo todos os produtos, equipamentos e respectivos componentes, especialmente concebidos, desenvolvidos e produzidos ou transformados para fins militares bem como a tecnologia militar<sup>8</sup>.

**Demonstrações financeiras** – correspondem à “representação estruturada da posição financeira e das transacções desenvolvidas por uma entidade que deverá ser preparada com o objectivo de proporcionar informação sobre a posição financeira, desempenho e fluxos de caixa da entidade que seja útil para um vasto conjunto de utilizadores na tomada de decisões económicas” (Morais e Lourenço, 2003:27).

No âmbito deste trabalho correspondem aos documentos de prestação de contas e às operações contabilísticas.

---

<sup>8</sup> cf. Instrução Técnica SIG nº10/FI/2006, de 24 de Abril – Gestão de Activos Imobilizado de Natureza Militar

**Inventário** – “lista de todos os elementos patrimoniais e respectivos valores expressos em unidades monetárias, pertencentes a uma pessoa singular ou colectiva, num determinado momento” (Frade, 2003:278).

Quadro nº 1 - Modelo de Análise

<b>Conceitos</b>	<b>Dimensões</b>	<b>Indicadores</b>
Amortização	- Sector público - Sector privado	- Resultado do exercício - Custo do exercício - Valorização dos bens
Demonstrações Financeiras	- Contabilidade de caixa - Contabilidade de acréscimo	- Documentos de Prestação de contas - Operações contabilísticas
Bens Militares	- Activo - Custo	- Benefícios económicos futuros - Vida útil superior a um ano, mas limitada - Não tem como destino a venda - Recurso controlado pela entidade - Utilizado na actividade operacional da entidade
CIBE como instrumento para inventariação do património do Estado	- Aplicação FFAA	- Bens Móveis - Veículos - Bens Imóveis - Vida útil

Fonte: Elaboração própria

## 2. Discussão

### a. Informação sobre activos na contabilidade de caixa e de acréscimo

#### (1) Documentos de prestação de contas

Até à adopção do POCP, os activos<sup>9</sup> apenas tinham expressão nas contas do próprio ano económico da sua aquisição. Seguindo as Instruções do Tribunal de Contas (TC) de 1985<sup>10</sup>, de 13 de Novembro, o mapa Modelo 2-B (conta de gerência) era o documento fundamental de prestação de contas. Incluíam-se os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento e demais operações que afectam a tesouraria, evidenciando os saldos iniciais e finais (da

<sup>9</sup> Anexo B com definição de Activo

<sup>10</sup> Instruções para organização e documentação das contas dos organismos com contabilidade orçamental.

gerência anterior para a gerência seguinte), desagregando-se neste mapa todas as receitas e despesas, de acordo com a discriminação constante do orçamento. A aquisição de equipamentos militares surgia na rubrica específica para este tipo de bens<sup>11</sup>.

Estava também incluído nas Instruções o mapa Modelo nº 13 – relação de bens de capital adquiridos durante a gerência, com classificação económica, nº de documento e nº de inventário de cada bem. No entanto, estas aquisições não se reflectiam, em termos acumulados, nos anos seguintes. A sua inventariação era efectuada apenas na área logística, para efeitos de controlo de cargas, transferências e abates.

Com a elaboração de contas baseadas no POCP, a FAP vê-se obrigada a seguir outra metodologia. As Instruções do TC nº 1/2004<sup>12</sup>, de 22 de Janeiro, estabelecem quais os mapas que devem ser produzidos, destacando-se os seguintes que têm impacto nos activos:

**Balanco.** É através do Balanço que se conhece a situação patrimonial de uma entidade, representando este facto a principal contribuição da adopção da digrafia nos sistemas contabilísticos públicos modernos. Tem como principais características:

- abrange os elementos acumulados até à data em que é elaborado, sendo um documento estático;
- é um quadro discriminativo das origens (Fundos Próprios e Passivos) e aplicações de fundos (Activo), dando a composição e valor do património;
- a evolução patrimonial de uma entidade pode ser apurada com base na comparação de dois balanços sucessivos.

O Balanço previsto no POCP, apesar de ter uma estrutura idêntica à do POC, apresenta algumas especificidades, como sejam, a criação de uma conta de imobilizado<sup>13</sup> específica para os BDP<sup>14</sup>. As infra-estruturas e equipamentos de

---

<sup>11</sup> Anexo F

<sup>12</sup> Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo POCP.

<sup>13</sup> Anexo B com as definições de imobilizado e BDP

<sup>14</sup> O POCP tem as seguintes contas de imobilizado:

41 – Investimentos Financeiros

42 – Imobilizações corpóreas

43 – Imobilizações Incorpóreas

44 – Imobilizações em curso

45 – Bens de Domínio Público

natureza militar surgem como subconta 454.

**Demonstração de Resultados (DR).** Para fornecerem o conjunto de bens e serviços para os quais estão legalmente incumbidas, as entidades públicas necessitam de consumir recursos, que se traduzem contabilisticamente em custos. Aos produtos e serviços resultantes da actividade, destinados a ser vendidos ou prestados, denominamos de proveitos<sup>15</sup>.

A comparação dos proveitos com os custos figura na DR e permite apurar a viabilidade económica das entidades. Mas no sector público é necessário um cuidado especial na sua interpretação: “A demonstração de resultados é um ponto fraco e incoerente do POCP. Estamos perante uma situação em que os custos são formados por uma lógica comercial e os proveitos estabelecidos administrativamente. Só em entidades com capacidades de auto-financiamento reais faz sentido esta análise”<sup>16</sup>.

Os resultados justificam-se fundamentalmente por causa dos custos. Como não existe margem de manobra para potenciar os proveitos, pois são uma variável fixa estabelecida pelo governo através do Orçamento de Estado (OE), o que se pode fazer é minimizar custos. Para tal têm de se conhecer, quanto ao valor e origem<sup>17</sup>.

**Mapa de fluxos de caixa.** Em termos de informação, corresponde à conta de gerência modelo 2-B já referida.

**Anexos ao balanço e demonstração de resultados.** Abrangem um conjunto de informações destinadas a permitir uma adequada compreensão das situações constantes no balanço e na demonstração de resultados ou de outras situações que, embora sem reflexo nesses documentos, são úteis para melhor avaliação do seu conteúdo. No Anexo C são descritos os que estão relacionados com os activos.

## **(2) Operações contabilísticas**

No sistema contabilístico unigráfico, a operação contabilística relativa aos activos dizia respeito apenas ao cumprimento legal das despesas e receitas públicas e traduzia-se num pagamento ou recebimento, resultante de uma prévia classificação orçamental.

---

<sup>15</sup> Anexo B com os conceitos de custo e proveito mais desenvolvidos

<sup>16</sup> Anexo L - Tópicos de entrevista com o Dr. Carlos Frade.

<sup>17</sup> Anexo N -Tópicos de entrevista com o TCor. João Mata

Com o POCP, no seu capítulo terceiro, encontramos a consagração do princípio da especialização ou acréscimo referindo que “os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras do período a que respeitam”.

Existem assim factos que passam a ser passíveis de registo contabilístico, ao contrário do que sucedia no sistema anterior, nomeadamente:

**Imobilizados em curso.** Em relação aos imobilizados em curso é de referir que no antigo sistema, à medida que, por exemplo, se ia construindo um edifício, em cada ano eram lançadas despesas na rubrica orçamental respectiva e quando se concluía a obra, não se procedia a qualquer lançamento contabilístico.

Com o SIG, a partir do momento em que é realizada a primeira aquisição é criado um imobilizado em curso, que vai colectar todas as despesas. Quando se dá a obra por terminada conhecem-se, de forma exacta e instantânea, os custos totais da mesma e basta fazer uma operação no sistema para criar um activo de imobilizado “firme”, com o valor respectivo.

**Produção interna.** Com o POCP, todos os bens produzidos pela própria entidade contabilística são integrados no balanço. É debitada a conta de imobilizado por contrapartida da conta de proveitos 754 – Trabalhos para a própria entidade.

No sistema de contabilidade orçamental este registo não existia. Apenas eram efectuados lançamentos das despesas de aquisição dos materiais. Nesta nova modalidade são imputados também os custos de mão-de-obra e os bens são amortizados de acordo com a vida útil esperada.

**Doações.** Ocorrendo uma situação de doação, o bem é transmitido a título gratuito mas tem de ser valorizado de acordo com os critérios de valorimetria do imobilizado – § 4.1.4 do POCP. É debitada a conta de imobilizado por contrapartida da conta de fundo patrimonial 576 – Doações.

A contabilidade orçamental não considera esta operação contabilística em virtude de não originar uma receita ou uma despesa.

**Transferência de activos.** Com o sistema contabilístico anterior, os sistemas financeiro e logístico estavam completamente separados quanto ao tratamento dos activos. Enquanto que no primeiro se registavam os pagamentos e recebimentos, no segundo inseriam-se os actos relacionados com o ciclo logístico, desde a entrada em funcionamento do bem até ao seu abate.

Com o SIG, os procedimentos alteraram-se. É no sistema financeiro que o bem é criado, com as suas características físicas, técnicas e de localização. Após o lançamento da factura de aquisição, que tanto pode ser feito no módulo logístico como no financeiro, o bem é capitalizado e inicia-se a sua depreciação.

Quando ocorre uma transferência de imobilizados entre “divisões”<sup>18</sup>, isto é, entre unidades da FAP, esta transferência tem impactos contabilísticos, ao contrário do que sucedia até à entrada deste sistema. Ao transferir-se um bem da Unidade A para Unidade B, os custos do ano que foram imputados até essa altura ficam registados na contabilidade de A. O valor de aquisição e as amortizações acumuladas desse bem são transferidos para a contabilidade de B.

Em suma, comparando o sistema contabilístico anterior com o POCP, e ressaltando-se o cuidado com que devem ser analisados os resultados do exercício, verifica-se que ao nível dos documentos de prestação de contas e das operações contabilísticas relacionadas com os activos, a informação é superior em termos quantitativos e qualitativos, validando-se a hipótese H1 - a contabilidade patrimonial, na forma do POCP, é mais relevante em termos de auxílio à tomada de decisões por parte dos seus utilizadores.

## **b. Os Bens Militares e o seu tratamento contabilístico.**

A classificação contabilística dos bens de natureza militar tem dois tratamentos distintos ao nível internacional: ou são considerados activos ou são considerados custos do exercício em que se procede à aquisição.

Na abordagem desta temática, vamos começar por dar alguns exemplos concretos<sup>19</sup> e quais as justificações para serem contabilizados de uma ou outra forma, como base para a discussão de cada uma das correntes.

### **(1) Exemplos internacionais e nacionais**

*System of National Accounts (SNA)*<sup>20</sup>. Na sua última versão, de 1993, faz

---

<sup>18</sup> Ao nível do projecto SIG, e seguindo a nomenclatura SAP, foram criadas estruturas organizativas. A empresa corresponde aos Ramos e Órgãos do MDN e a divisão corresponde ao nível inferior, às unidades. Apesar de legalmente a prestação de contas ser exigida ao nível da empresa, foi decidido que internamente a mesma seria efectuada também para a divisão.

<sup>19</sup> Ver Anexo C para mais exemplos internacionais.

<sup>20</sup> O SNA 93, estabelece as normas internacionais de medição das economias. É publicado conjuntamente pela ONU, Banco Mundial, FMI, OCDE e Comissão Europeia.

uma distinção clara nos bens duradouros usados pelas forças militares, entre aqueles que são usados da mesma forma que noutro sector produtivo qualquer e as armas concebidas para o combate. No primeiro caso temos, por exemplo, infra-estruturas como aeródromos, docas e outras instalações que podem ser utilizadas para fins civis. São considerados bens de investimento. Os outros bens tais como submarinos, aviões ou carros de combate são considerados de natureza destrutiva e como tal não são considerados activos.

Mas se o mesmo equipamento for adquirido por forças policiais, para segurança interna, já são consideradas despesas que contribuem para a FBCF<sup>21</sup>. Isto porque se entende que é uma actividade que tem paralelo ao nível do sector privado e que nestas circunstâncias é reconhecido como investimento.

Em 2003 foi criado pela Organização das Nações Unidas (ONU) um Grupo de Trabalho (GT), para propor modificações ao SNA 93<sup>22</sup>. Relativamente aos bens militares, decidiu-se alterar a distinção entre os utilizados exclusivamente para provocar destruição e aqueles que podem ter uma utilização civil. Todos devem ser considerados como investimento.

O nosso país, através do Banco de Portugal, produziu um comentário a esta proposta, concordando com a mesma. Considera os equipamentos militares como FBCF, indo mais longe que o próprio GT da ONU ao defender que os *stocks* de bombas (especialmente as não convencionais) e outras munições que possam ser armazenadas durante longos períodos de tempo, desempenham um papel dissuasor, devendo por isso também ser tratadas contabilisticamente como FBCF.

É um assunto controverso como se pode constatar no quadro seguinte, que demonstra a posição dos países da UE que se manifestaram quanto à proposta de alteração do SNA 93.

---

<sup>21</sup> Anexo B com definição de FBCF

<sup>22</sup> As propostas relativas à alteração do tratamento contabilístico dos bens militares não foram aceites, até à data de conclusão deste trabalho.

**Quadro nº 2: Posição dos países da UE quanto à alteração do SNA 93**

País	Concordância com a alteração ao SNA 93
Alemanha	Não
Áustria	Sim
Dinamarca	Não
Eslováquia	Sim
Itália	Não
Finlândia	Não
Holanda	Sim
Lituânia	Sim
Polónia	Sim
Portugal	Sim
Reino Unido	Sim
Suécia	Sim

Fonte: Elaboração própria com base em <http://unstats.un.org>

**Sistema Europeu de Contas (SEC) 95<sup>23</sup>**. O sistema de contas nacionais da UE define que os bens de natureza militar não são considerados FBCF. No seu § 3.107. refere que: “ A formação bruta de capital fixo compreende os seguintes casos limite:

b) Construções e equipamento utilizados pelos militares (semelhantes aos utilizados pelos produtores civis), como aeroportos, portos, estradas e hospitais;

c) Armas ligeiras e veículos blindados utilizados por unidades não militares;”

No § 3.108. está definido que “A formação bruta de capital fixo não compreende:

(3) aquisição de armas militares e respectivos sistemas de apoio.”

<sup>23</sup>O SEC 95 é um quadro contabilístico aplicável a nível internacional, com o objectivo de descrever de forma sistemática e pormenorizada o total de uma economia. Permite efectuar:

- controlo e orientação da política monetária europeia (critérios de convergência da UE)
- concessão de apoio monetário a regiões da UE
- determinação dos recursos próprios da UE



**Espanha.** Em Espanha entende-se que os investimentos – *inversiones* - militares reúnem as condições necessárias para serem considerados imobilizado e dada a sua natureza específica, estão reflectidos no balanço do Estado em três contas, conforme o *Plan General de Contabilidad Publica*, de 1994: Investimentos destinados ao uso geral – investimentos militares em infra-estruturas e outros bens; Imobilizados imateriais – investimentos militares de carácter imaterial; e Imobilizados materiais – investimentos militares associados ao funcionamento dos serviços.

Para efeitos de Contabilidade Nacional<sup>24</sup>, seguem-se os preceitos internacionais (leia-se SEC 95 e SNA 93), sendo os investimentos militares classificados como consumo público (Barea, 1999:2).

### **Classificação contabilística dos Bens Militares em Portugal**

Enquanto vigorou no sector público português um sistema de contabilidade de caixa, não se colocava a questão de como contabilizar patrimonialmente os bens militares. No entanto, uma análise aos diversos classificadores económicos<sup>25</sup> permite constatar que a natureza da despesa deste tipo de bens era considerada, na óptica da CP, como despesa corrente. Isto vigorou entre 1971 e 2002. A partir desse ano, passaram a ser classificados como despesas de capital.

Com a entrada em vigor do POCP, passou a existir uma conta de imobilizado específica para os bens militares: 454 – Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar, integrada na conta 45 – Bens de Domínio Público<sup>26</sup>. Importa referir que, ao contrário da maior parte das outras classes do imobilizado, esta conta e suas subcontas não contêm qualquer nota explicativa no POCP, que permita um enquadramento das mesmas para efeitos de classificação.

Relacionado com esta temática foi constituído, em 2005, um GT do MDN<sup>27</sup> com o objectivo de elaborar as normas decorrentes do regime do CIBE, a aplicar aos organismos da Defesa. Chegou-se à seguinte conclusão, que reflecte a forma como são encarados os bens militares perante o conceito de imobilizado da

---

<sup>24</sup> Contabilidade Nacional – técnica que propõe apresentar sob uma forma quantificada um quadro do conjunto da economia de um país.

<sup>25</sup> Anexo F

<sup>26</sup> cf. § 2.a.(1)

<sup>27</sup> Despacho nº 47/SEDMAN/05, de 22 de Junho

contabilidade patrimonial<sup>28</sup>:

“Os bens militares satisfazem a definição de activos fixos tangíveis, constituindo-se como Imobilizado sempre que sejam considerados Infra-estruturas, Edificações ou não sejam enquadráveis em *stock*/ existências (de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis ao sector público).

Enquadram-se no conceito de *stocks*/existências, todos os bens militares que não sejam reutilizáveis (ex. munições) independentemente do seu valor e de poderem ter manutenção ou beneficiações”.

## **(2) Bens Militares classificados como Custos**

As características específicas dos bens militares levam a que se considere que têm uma elevada probabilidade de “destruição prematura”, quer em combate quer quanto à sua obsolescência face ao desenvolvimento de contra-medidas tecnológicas. Daí que se advogue que este tipo de bens não deve ser capitalizado.

As operações militares em tempo de guerra, e por extensão em tempo de paz, não são consideradas actividades similares às outras actividades económicas de um país.

Segundo Vanoli (2004), a classificação destes bens como *inputs* no processo produtivo é defendida fundamentalmente porque em tempo de paz são tratados como qualquer activo fixo “civil”, ou seja, numa situação em que não estão a ser exploradas todas as suas capacidades técnicas, excepto na realização de treinos e exercícios.

O cálculo de vida útil é estimada no pressuposto dos bens completarem o seu ciclo de vida sem serem utilizados em combate. Mas este é o propósito para que foram concebidos e adquiridos. A capacidade destrutiva destes bens tem uma relação directa com a probabilidade de ser abatidos. Em tempo de guerra, o desaparecimento de equipamentos militares deve ser classificado como perda normal e não extraordinária, o que vai contra o estipulado no POCP.

A conta 694 – Custos e Perdas Extraordinárias – Perdas em imobilizações regista as perdas originadas na alienação, sinistro ou abate de bens de imobilizados. Isto significa que, dada a natureza deste tipo de bens, qualquer acontecimento que provoque a sua retirada do balanço, é sempre considerado extraordinário. A

---

<sup>28</sup> Anexo P -Tópicos de entrevista com o Maj. Aquilino Torrado

aplicação deste conceito aos equipamentos militares não é considerado correcto. Conforme referido atrás, face à especificidade da actividade das FFAA, devem ser aceites e registados como decorrentes da actividade normal.

Existem outros processos produtivos que envolvem actos que também podem ser destrutivos, como o abate de animais em matadouros ou o corte de árvores antes de uma construção. Mas nestes casos, tais acções fazem parte de um ciclo produtivo que vai gerar *outputs* e rendimentos mensuráveis. O serviço prestado pelas FFAA, não.

Uma vez que os equipamentos militares têm custos de aquisição, pode-se argumentar que se enquadram no conceito de activo originando assim, por definição, benefícios económicos, nem que seja pelo efeito de aumento do património do Estado<sup>29</sup>. Mas “a existência física e a aquisição de um bem por um determinado preço também não são condições para a sua definição como activo, prevalecendo mais uma vez a substância económica dos acontecimentos sobre a sua forma física ou o meio pelo qual o mesmo foi obtido” (Morais e Lourenço, 2003:53).

Tenta-se justificar os benefícios económicos com base na qualificação prévia dos bens militares como activos, mas se for seguida uma lógica contrária em que só sejam considerados bens de investimento aqueles que comprovem originar benefícios económicos, os equipamentos de natureza especificamente militar dificilmente serão classificados como tal (Vanoli, 2004).

“O que estes bens fornecem aos cidadãos é um sentimento de segurança. Mas isto tem a ver com conceitos económico-sociais. Quando é efectuada uma despesa, em virtude de comprar um bem, o que se vai avaliar em termos de POCP e CIBE é se está a ser efectuada uma boa opção de gestão, algo de concreto que não se compadece com ideologias.

Se o processo de criação de riqueza corresponde a um circuito, em que existem custos para adquirir algo que vai entrar num processo de produção, que findado vai originar proveitos e a diferença entre uns e outros corresponde ao resultado económico do exercício, à actividade da entidade, então como conseguimos indicar que produção ocorreu no caso da defesa nacional? Que

---

<sup>29</sup> Anexo B com definição de Património

proveitos originou? Não estou a ver como se quantifica esta situação”<sup>30</sup>.

As FFAA são um instrumento político, destinado a apoiar o alcance dos objectivos nacionais, nomeadamente através da obtenção e manutenção da segurança nacional. No entender de Frade (2003), não se consegue indicar o *output* que traz ao desenvolvimento produtivo do país, em virtude de se tratar de um “produto” que não se destina na maioria das vezes a um cliente individual (existem excepções como as evacuações marítimas ou a fotografia aérea), mas a um cliente anónimo que dele beneficia gratuitamente ou que paga, num sentido abstracto, através dos impostos. O sector da Defesa é considerado um bem público colectivo, indivisível: uma vez posto à disposição de uma pessoa, encontra-se ao serviço de todos os cidadãos.

“O caso mais evidente de domínio público que não só não gera proveitos contabilizáveis como origina significativos custos, diz respeito a todos os bens integrados na estrutura militar – domínio público militar” (Frade, 2003:176).

O próprio ICEP<sup>31</sup>, no glossário constante no seu *site*, refere que a FBCF “corresponde ao valor dos bens duradouros destinados a fins não militares, adquiridos pelas unidades produtoras residentes para serem utilizados por prazo superior a um ano, no seu processo produtivo (...)”.

Relativamente à questão da segurança nacional, a partir do momento em que os bens militares são considerados activos e fazem parte do balanço do Estado, a questão da exposição da capacidade de defesa de um país pode ser posta em causa. Daqui resulta a justificação que muitos países utilizam para não aceitarem a alteração ao normativo do SNA93 quanto a esta matéria, de forma a não revelarem para o exterior a sua potencialidade militar<sup>32</sup>.

Ao nível do nosso país, a informação acerca das plataformas dos sistemas de armas é pública. Mas o mesmo não se verifica quanto ao número de armas e equipamentos e sua localização<sup>33</sup>.

Em suma, o equipamento militar tem custos de aquisição (normalmente avultados), tem duração superior a um ano, pode ser vendido e transferido; tudo características que o poderiam levar a ser considerado investimento, mas:

---

<sup>30</sup> Anexo L -Tópicos de entrevista com o Dr. Carlos Frade

<sup>31</sup> Icep Portugal, Instituto das Empresas para os Mercados Externos

<sup>32</sup> Nações Unidas, *Country comments for issue: Military expenditures* [referência de 22 de Dezembro de 2006]. Disponível em <<http://unstats.un.org/unsd/sna1993/comments.asp?ID=18&atp=1>>.

<sup>33</sup> Anexo N -Tópicos de entrevista com o TCor. João Mata

- os sistemas de armas foram concebidos para a destruição e só são empregues na sua plenitude quando há conflito;
- as despesas em material militar podem assumir carácter confidencial;
- ao reflectir-se este tipo de despesas como FBCF na análise da evolução económica do país, vai ser transmitida a ideia que se está a “caminhar” no bom sentido, ao contribuir para um crescimento sustentado no investimento, algo que fica para o futuro e que é gerador de riqueza. Mas já se referiu que o bem estar e a segurança não são mensuráveis.

De acordo com Nasi *et al.*(2001) os bens, por não integrarem as demonstrações financeiras, não significa que estejam esquecidos ou negligenciados. Enquadram-se no conceito de bens duradouros e como tal fazem parte dos sistemas de inventário e têm uma gestão logística do seu ciclo de vida. Só não têm expressão contabilística como imobilizados.

### **(3) Bens Militares classificados como Activos**

O POCP considera as infra-estruturas e equipamentos de natureza militar como imobilizados. Sendo considerado investimento, entra no cálculo da FBCF e os bens são relevados nos balanços das FFAA.

Só com estes bens se consegue gerar o *output* final das FFAA: fornecer serviços de defesa à população do país, protegendo a sua liberdade e segurança de uma forma permanente. Mesmo em tempo de paz, actuam como elementos dissuasores e são um instrumento privilegiado pelo poder político na capacidade de impor a sua vontade na cena internacional.

“Ao nível macro, não é possível medir o benefício gerado pelos bens militares. Ao nível micro, este tipo de bens serem considerados equipamento permite que haja uma base de análise de custos e proveitos. E é a este nível que temos de situar a contabilidade. Aqui não faz sentido estes bens não serem considerados investimento.

O bem está ao serviço durante anos, logo deve ser amortizado de acordo com a sua vida útil. Deve figurar no balanço, na classe 4. O classificador das despesas considera estes bens como de capital. No sentido estrito de FBCF, não são. Mas ao proporcionar um sentimento de segurança, permite que as restantes actividades produtivas se desenrolem num ambiente propício ao

desenvolvimento”<sup>34</sup>.

Fazendo uma interpretação do conceito de imobilizado, verifica-se que os bens militares cumprem os requisitos para assim serem considerados, conforme o descrito no Documento nº 2 da AECA<sup>35</sup> (2005):

- são adquiridos com carácter de permanência superior a um ano;
- são utilizados na actividade operacional da entidade;
- não se destinam a ser vendidos ou transformados;
- possuem vida limitada;
- são utilizados para a prestação do serviço público de defesa nacional.

Os bens militares devem, assim, ser capitalizados e depreciados. Evita-se desta forma ter de se definir se o bem é de natureza estritamente militar ou não, como se sucede no SNA 93. É aceite que os bens têm propensão para uma vida útil prematura. São depreciados de uma forma linear e se forem destruídos, tal é considerado como um custo extraordinário, registando assim qualquer perda que ocorra.

A consideração dos bens militares como custo do exercício, isto é, não os capitalizar, de acordo com Moulton (2003), revela-se problemático por diversas razões:

- Não admite que os sistemas de armas fornecem benefícios económicos ao proteger a liberdade e segurança dos cidadãos.
- Não reconhece que o equipamento militar tem valor e pode ser vendido.

Sendo assim, o bem é consumido quando entra ao serviço e “reaparece” quando é vendido. Como explicar este “ressurgimento” ou consumo negativo nas contas da entidade? Se existe a hipótese de o bem ser alienado, apesar de não ser esse o seu principal motivo de existir, isso implica que o bem tem um valor económico. Vai gerar um ganho ou uma perda no acto da venda, que resultará da diferença entre a importância acordada pelas partes e o valor contabilístico do bem. Assume-se que estas operações não são a essência deste tipo de bens, ideia reforçada pela utilização dos termos contabilísticos de ganhos e perdas em vez de

---

<sup>34</sup> Anexo N -Tópicos de entrevista com o TCor. João Mata

<sup>35</sup> AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*

proveitos e custos<sup>36</sup>.

- A distinção entre equipamento de guerra e aquele que pode ser usado para fins não bélicos é difícil de fazer na prática, como acontece com as aeronaves de patrulhamento marítimo ou de busca e salvamento.

- A classificação contabilística dos bens de carácter destrutivo, por parte do SEC 95 e do SNA 93, é incoerente com as aquisições efectuadas pelas forças de segurança, para o mesmo tipo de bens.

- O tratamento é inconsistente com os princípios contabilísticos estabelecidos ao nível internacional, no que concerne à definição de activo imobilizado.

- A natureza e utilização das FFAA alteraram-se desde a II Guerra Mundial. Os conflitos passaram a ter uma natureza limitada e as nações procuram evitar níveis de destruição maciça, de guerra total. O ambiente tende a ser mais estável e as FFAA conseguem fazer um planeamento da utilização e substituição dos seus equipamentos. Este reconhecimento por parte das FFAA da gestão efectiva do ciclo de vida dos bens realça a semelhança entre os bens militares e os outros tipos de activos fixos.

Em suma, aplicando a teoria económica, os equipamentos militares, reúnem as condições para serem considerados activos de imobilizado. Excepto uma: a geração de benefícios económicos futuros, que possam ser mensurados de forma objectiva e fiável. Mesmo considerando a definição de activo no contexto do sector público, em que são analisados em função do potencial de serviços que podem prestar, devem-se conseguir calcular em termos quantitativos e qualitativos. Na FAP apenas se consegue fazer esta avaliação para uma pequena percentagem dos serviços prestados, como é o caso da fotografia aérea ou das evacuações sanitárias.

Não se consegue validar a hipótese de trabalho H2, relacionada com esta temática, em virtude de não se conseguirem quantificar, após a investigação efectuada, indicadores objectivos de benefícios económicos futuros.

### **c. As amortizações na Força Aérea.**

---

<sup>36</sup> Os proveitos e custos são fluxos decorrentes das actividades que constituem o núcleo das operações, ao contrário dos conceitos de ganhos e perdas que estão relacionados com alterações no património líquido decorrentes de operações periféricas à actividade da entidade ou com acontecimentos acidentais.

Os objectivos das amortizações no sector público não são os mesmos do sector privado. As aquisições muitas vezes são geridas por critérios de ordem política e “analisadas as amortizações no aspecto financeiro, concluir-se-ia da sua inutilidade ou, pelo menos, da sua irrelevância, devido à ausência de fundos próprios de cada entidade para a reposição do Imobilizado” (Carvalho *et al.*, 1999:390).

Daí existirem autores, como Anthony (1978), defendendo que as mesmas não se devem aplicar ao sector público na medida em que não existem custos para a obtenção dos proveitos, ou seja, não há correlação entre os mesmos. A aquisição de activos é financiada, na sua grande maioria, através de recursos alheios distintos dos referentes às receitas geradas pela venda ou comparticipação de serviços prestados à comunidade. Ou seja, não se devem contabilizar as amortizações por não se cumprir a função financeira – auto-financiamento – que contribui para a renovação de activos.

Outra corrente entende que “a contabilização das amortizações é necessária para a determinação dos custos dos serviços públicos, para uma valorização mais fiel e exacta do imobilizado, e para disponibilizar informação acerca do imobilizado depreciado, se este está ou não apto para continuar a prestar serviços, ou se deve ser substituído por outro” (Carvalho e Rua, 2006:160).

A FAP tem milhares de bens de equipamento que, depois de devidamente valorizados e aplicadas as respectivas taxas de amortização, têm um valor bastante significativo. A título de exemplo, foram lançados no SIG (dados de 9 de Março de 2007) 11.599 imobilizados, representando 31.777.197 € Estes valores correspondem a um ano de actividade, não estando espelhados no sistema os bens adquiridos antes de 2006. A aeronave P-3C, comprada nesse ano, tem custos de amortização anuais de 337.500 €<sup>37</sup>

Para a FAP, a informação fornecida pelas amortizações servirá para:

- contribuir para que o balanço transmita uma imagem real da Organização, ao reflectir o valor líquido ou real dos bens<sup>38</sup>;
- garantir ao nível orçamental a capacidade regenerativa de bens para manter as capacidades operacionais necessárias ao cumprimento das missões atribuídas. Um bem quando atinge o fim da sua vida útil (aplicando-se taxas de depreciação realistas ou “económicas”<sup>39</sup>) e não sofrendo intervenções para prolongar o seu desempenho, deve

---

<sup>37</sup> Anexo N -Tópicos de entrevista com o TCor. João Mata

<sup>38</sup> Anexo L -Tópicos de entrevista com o Dr. Carlos Frade

<sup>39</sup> Anexo M -Tópicos de entrevista com a Eng<sup>a</sup>. Fátima Marques



ser substituído. Se não forem asseguradas as verbas para garantir os investimentos de reposição, pode sofrer quebras de produtividade que ponham em causa a sua capacidade de resposta à satisfação de necessidades públicas;

- permitir efectuar um apuramento dos resultados. Em virtude da FAP possuir muitos bens de imobilizado quer em infra-estruturas quer em meios tecnológicos (ao contrário de uma empresa de serviços), qualquer análise sairá prejudicada se as amortizações não estiverem lançadas no sistema;

- possibilitar o conhecimento dos custos de operação dos equipamentos como por exemplo, ao nível da contabilidade analítica<sup>40</sup>, o custo da hora de voo de uma determinada aeronave;

- elaborar rácios com a finalidade de proceder a uma análise financeira. Para potenciar as amortizações como instrumento de gestão, devem ser utilizados indicadores, que permitam efectuar uma análise estática e evolutiva (comparada no tempo) da actividade patrimonial desenvolvida pela FAP. Embora existam outros, que constam no Anexo G, como exemplo temos o rácio Amortizações Acumuladas/Património Final Bruto, que possibilita “medir o envelhecimento do imobilizado da organização, pelo que a sua análise poderá servir de prova para justificar fundos solicitados para a reposição do mesmo” (Carvalho *et al.*, 1999:392).

A FAP não visa o lucro no desenrolar da sua missão. Mas a DR, que as amortizações influenciam, pode servir como instrumento para verificar a forma como aplicou os recursos colocados à sua disposição e os custos que suportou para atingir os objectivos a que se propôs no início de cada ano, sendo por isso, na óptica económica, um excelente instrumento de auxílio à tomada de decisão.

Confirma-se desta forma que as amortizações têm aplicabilidade na FAP, validando-se a hipótese de trabalho H3.

#### **d. O CIBE e a sua aplicabilidade na Força Aérea.**

O CIBE é o sistema de inventário de bens móveis, veículos e imóveis do Estado, servindo como suporte de registo e estabelecendo normas comuns para identificação dos bens, com um classificador de bens e respectivas taxas de amortização.

---

<sup>40</sup> Contabilidade interna da organização/organismo, pela qual se analisam periodicamente os dados sobre custos e proveitos imputados a cada centro de custo (secção de produção/actividade), com vista ao apuramento de desvios e à sua correcção ou à maximização produtiva dos mesmos centros de custos.

No art. 2º da Portaria 671/2000 é definido que “ não são abrangidos pelo CIBE os bens do Estado afectos às Forças Armadas”. Mas a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, responsável por coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, com a sua Orientação nº 2<sup>41</sup>, recomenda a utilização das normas do CIBE por todos os organismos sujeitos ao POCP.

Quanto a esta aparente contradição, Frade (2003) entende que “ o POCP é obrigatório para todos os serviços do MDN (...) por isso nada impede que os serviços deste Ministério que não se integrem na estrutura militar não possam utilizar o CIBE”. E relativamente aos bens de natureza militar, o mesmo autor defende que “terá de se incluir o equipamento militar no classificador geral” (Frade, 2003:286).

Mas a informação sobre equipamentos militares é reservada e não pode ser apresentada fora do âmbito das FFAA, sem prévia autorização da entidade competente. A lista desagregada de imobilizado inscrito enquanto bem militar não deve, assim, fazer parte de qualquer mapa obrigatório de prestação de contas. Estes bens são publicitados, quanto a valores, de forma consolidada e ao serem introduzidos no SIG, tem de se assegurar a confidencialidade dos dados em função de regras a definir pelo MDN, em consonância com as diversas entidades prestadoras de contas da Defesa Nacional<sup>42</sup>.

Na Portaria CIBE apenas os imóveis têm codificação para domínio público<sup>43</sup>, na medida em que os Ramos das FFAA são as únicas entidades que possuem bens móveis e veículos considerados de domínio público, conforme o disposto no art. 4º do DL 477/80.

O CIBE, enquanto instrumento para inventariação do património do Estado, necessita de algumas alterações, de forma a ir de encontro às necessidades das FFAA em geral e da FAP em particular.

O art. 2º da Portaria, já referido acima, deve ser modificado. Não existe qualquer diferença entre a utilização de equipamento administrativo no MDN ou noutro sector qualquer do Estado. O que não deve ser abrangido por este CIBE são aqueles bens que têm uma natureza e utilização predominantemente militar, e isso deve estar expresso na lei.

---

<sup>41</sup> Portaria nº42, de 19 de Janeiro de 2001

<sup>42</sup> Anexo P -Tópicos de entrevista com o Maj. Aquilino Torrado

<sup>43</sup> Anexo L -Tópicos de entrevista com o Dr. Carlos Frade

No projecto SIG foi decidido criar uma conta de imobilizado 428 – Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar. Tem o mesmo título da conta 454 e o que difere uma da outra é o domínio atribuído: A conta 428 corresponde aos bens que pertencem ao domínio privado do Estado e a na conta 454 são classificados os BDP militares. Esta situação pode levar a que sejam classificados contabilisticamente bens de natureza reservada, em contas de imobilizado.

Os dados mestre dos bens, na parte das fichas de identificação dos bens (F1)<sup>44</sup>, devem ter um campo com a indicação se os mesmos têm uso militar -“Uso Militar – Sim/Não”. Desta forma, para efeitos de publicidade para o exterior do MDN, poder-se-á facilmente controlar se queremos incluir ou não essa informação. Outra vantagem da existência deste campo é que possibilita verificar se o mesmo foi correctamente classificado (em princípio só terão uso militar os bens das classes 428 e 454).

Outra situação que deve ser rectificada prende-se com a inexistência de uma codificação e consequente ficha de identificação (F1) para bens de natureza intangível quando existe uma classe de imobilizado 43 – Imobilizações Incorpóreas<sup>45</sup>. Apresentamos uma proposta para a F1 no Anexo H.

Os investimentos financeiros (classe 41 do POCP) conforme o disposto na alínea b) do nº 3 do art. 2º da Portaria, estão excluídos do âmbito do CIBE. A FAP, em virtude de ser dotada de autonomia administrativa, não gere este tipo de activos.

A capacidade de substituição dos equipamentos é proporcional à capacidade do Estado de disponibilizar recursos para aquisição de novos. A tendência aponta para uma escassez crescente dos mesmos recursos. As amortizações têm um carácter diferente em comparação com o sector privado, não sendo um instrumento ao serviço da fiscalidade das empresas. Tendo isto em conta, as taxas de depreciação, isto é, as vidas úteis de certos bens, necessitam de ser corrigidas de modo a serem mais consistentes com a realidade.

O CIBE, no seu classificador, atribui aos aviões com motor turbo-hélice<sup>46</sup>, uma vida útil de seis anos. É o caso do P-3 C, adquirido pela FAP em 2006. Mantendo-se estes valores de taxas de depreciação, significa que no sexto ano o bem fica com valor líquido<sup>47</sup> igual a zero, e como normalmente continuará operacional depois dessa altura,

---

<sup>44</sup> Anexo A, § 2.b

<sup>45</sup> Anexo M -Tópicos de entrevista com a Eng<sup>a</sup>. Fátima Marques

<sup>46</sup> Código 206 01 01

<sup>47</sup> Valor líquido = valor de aquisição – amortizações acumuladas

vai implicar que o bem seja reavaliado, o que obriga a um maior controlo interno, para que figure no balanço com valores fiáveis e relevantes.

A título de comparação e para reforçar o referido atrás, os P-3 C foram contabilizados no SIG com 25 anos de vida útil, o mesmo valor que lhes seria atribuído se fosse utilizado o classificador da Marinha de Guerra Portuguesa (MGP), cujo extracto se encontra no Anexo J.

Conforme o disposto no art. 8º da Portaria 671/2000, a depreciação dos bens inicia-se a partir do momento da sua aquisição. “Os bens devem ser depreciados a partir do momento em que são comprados. Isto porque estes bens, pela sua natureza, não são comprados para *stock*. É um princípio de boa gestão”<sup>48</sup>.

O Decreto Regulamentar 2/90<sup>49</sup>, de 21 de Janeiro, tem uma interpretação distinta. Na sua alínea a) do nº 2 do art. 1º, é definido que “(...) as reintegrações e amortizações só podem praticar-se relativamente aos elementos do activo imobilizado corpóreo, a partir da sua entrada em funcionamento”.

Um dos princípios fundamentais do POCP é o do acréscimo, que não é cumprido se um bem depreciar a partir da data de aquisição. Implica que se comecem a imputar custos de amortização e a influenciar os resultados do exercício, isto é, a DR. O seu produto figura em Balanço, na parte dos Fundos Próprios, ou seja, estão a adulterar-se, desta forma, duas das peças contabilísticas mais importantes. Nas FFAA, dada a especificidade da sua actividade, pode acontecer que um bem seja adquirido para depósito, como reserva e só seja utilizado num período diferente da aquisição<sup>50</sup>.

O desgaste contabilístico do bem, enquanto aguarda utilização, pode ser reflectido através de taxas de amortização inferiores ao que se aplicaria se estivesse a ser usado, e quando é distribuído para o serviço a que se destina, procede-se ao ajuste da sua vida útil.

“Os bens devem ser amortizados a partir do momento em que são utilizados. Se não é utilizado, não gera custos. Ao verificar-se que não entrou em uso e é abatido, então há um custo extraordinário e fica regularizada a situação”<sup>51</sup>.

A MGP é o único ramo das FFAA com experiência de aplicação do POCP, antes da implementação do projecto SIG. Desde Dezembro de 2001 que são lançados

---

<sup>48</sup> Anexo L -Tópicos de entrevista com o Dr. Carlos Frade

<sup>49</sup> Decreto que estabelece o regime das reintegrações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

<sup>50</sup> Anexo P -Tópicos de entrevista com o Maj. Aquilino Torrado

<sup>51</sup> Anexo K -Tópicos de entrevista com a Dra. Odete Ferreira

no Sistema Integrado de Informação Financeira (SIIF) os bens de imobilizado, seguindo o estipulado nos diplomas legais. Para o efeito foi criada uma classe CIBE específica para os BDP militares, com taxas de amortização associadas, estando nela registados 128 bens de um universo de 419.943 (dados de 14 de Fevereiro de 2007)<sup>52</sup>.

Em termos comparativos, recorde-se que existem 11.599 bens lançados no SIG, dos quais 496 pertencem à classe 501 (dados de 9 de Março de 2007)<sup>53</sup>.

A MGP segue uma lógica e o Projecto SIG outra: neste caso foi criada, a título provisório, uma classe 501 para os BDP militares que se encontra no Anexo I, mas cuja codificação é diferente face à MGP e ao contrário desta, não tem taxas de depreciação para os bens.

Caiado e Pinto (1997:145) referem que “a razão de ser do POCP assenta na (..) comparabilidade de informação” mas verificamos que ao nível do MDN, temos duas formas diferentes de proceder à classificação e amortização dos bens militares. “Como se vai proceder à consolidação de contas dos diversos organismos do MDN, se não existe uniformização ao nível da contabilização dos bens militares? Tem de haver critérios comuns pois só o seu cumprimento integral dará a devida credibilidade à futura consolidação de contas ao nível do MDN e mais geral ainda, para efeitos de organização do balanço do Estado”<sup>54</sup>.

Em suma, apesar de no seu articulado referir que não se aplica às FFAA, o CIBE já é utilizado na MGP desde 2001 e nos restantes Órgãos e Ramos do MDN desde 2006, através do SIG. Na sua generalidade, relativamente aos bens de natureza civil afectos ao MDN, tem toda a aplicabilidade, validando assim hipótese de trabalho H4, devendo no entanto serem revistas algumas taxas de amortização, como é o caso das aeronaves. Quanto aos bens militares, é necessário que se proceda a uma uniformização de critérios entre os Ramos.

---

<sup>52</sup> Anexo O -Tópicos de entrevista com o Cmdt. Parracho Trindade

<sup>53</sup> Note-se que a MGP tem todos os seus dados carregados no SIIF, ao contrário do SIG, que só tem dados de bens adquiridos desde 2006.

<sup>54</sup> Anexo L -Tópicos de entrevista com o Dr. Carlos Frade

## **Conclusões**

A FAP está a passar por modificações estruturais importantes em matéria de preparação e divulgação de informação contabilística.

Um dos desafios que se coloca actualmente aos seus gestores, diz respeito aos bens de imobilizado. Para além de assumirem valores significativos, necessitam de ser inventariados, valorizados e depreciados sob pena de os documentos de prestação de contas exigidos pelo POCP não revelarem de forma fidedigna a sua situação patrimonial.

Tornou-se indispensável regularizar e institucionalizar um modelo de inventariação que pudesse dar resposta ao POCP, segundo uma lógica autónoma da fiscalidade, possibilitando a consolidação das contas públicas. Em 2000 surge o CIBE como resposta a essa necessidade, definindo métodos e critérios uniformes desde a identificação dos bens até ao cumprimento das regras de valorimetria.

O objectivo desta investigação passou por verificar que benefícios esta nova metodologia contabilística traz à FAP, ao nível da gestão de activos, tendo sido para o efeito formulada uma pergunta de partida. Para responder à mesma e às suas derivadas, que serviram de base à investigação, foi construído um quadro conceptual de análise com conceitos, dimensões e indicadores que permitiram a formulação de hipóteses de trabalho.

A primeira questão derivada a ser respondida prendeu-se com qual dos sistemas contabilísticos e demonstrações financeiras associadas possui mais relevância em termos de informação.

Quanto ao sistema de contabilidade de caixa que vigorou na FAP até 2006, regido pela Instruções do TC de 1985, destacam-se o mapa Modelo 2-B que tem o registo de todos os pagamentos e recebimentos efectuados e o mapa Modelo 13 que contém um registo de todos os bens inventariáveis adquiridos no ano a que diz respeito a conta de gerência. É uma “fotografia” do presente, evidenciando os fluxos ocorridos.

Com o POCP, o sistema de contas públicas passa a organizar os seguintes documentos de controlo, com relevância no património:

- Balanço – abrange os elementos acumulados até à data em que é elaborado, sendo um documento estático; permite conhecer a situação patrimonial de uma entidade, dando a composição e valor do património; a evolução patrimonial de uma entidade pode ser apurada com base na comparação de dois balanços sucessivos. Dá-nos uma “fotografia” do presente e do passado.

- Demonstração de Resultados - a comparação dos proveitos com os custos figura neste documento, que permite apurar a viabilidade económica das entidades, medindo a sua *performance*. O facto da maioria dos proveitos na FAP ter como origem o OE implica que exista uma sensibilidade acrescida na análise desta informação.

- Anexos ao balanço e demonstração de resultados - conjunto de informações destinadas a permitir uma adequada compreensão das situações constantes daquelas peças contabilísticas.

- Mapa de fluxos de caixa – corresponde ao Modelo 2-B.

Para além dos documentos prestadores de contas, com o novo sistema contabilístico, nomeadamente com a aplicação do princípio do acréscimo, passaram a ser registados factos patrimoniais como a produção interna, doações, transferências de activos e os imobilizados em curso.

Estes instrumentos têm mais potencialidades de contribuir para a eficiência da gestão dos dinheiros públicos e os destinatários da informação passam a ter acesso a dados sobre o passado, presente e futuro da Organização, validando desta forma a hipótese levantada (H1).

Respondendo à segunda questão derivada, discutiu-se qual o tratamento contabilístico mais adequado a dar aos bens de natureza militar. Aparentemente este tipo de bens corresponde às características de imobilizado:

- são adquiridos com carácter de permanência superior a um ano;
- são utilizados na actividade operacional da entidade;
- não se destinam a ser vendidos ou transformados;
- possuem vida limitada;
- são utilizados para a prestação do serviço público de defesa nacional.

Mas verificou-se que ao nível internacional as opiniões divergem quanto a considerar estes bens como activos ou custos. O SEC 95 e o SNA 93, respectivamente sistema de conta europeu e o sistema de contas da ONU, consideram os bens pertencentes às FFAA como merecedores de um tratamento contabilístico diferenciado dos restantes sectores.

Existe uma distinção entre aqueles bens duradouros que são usados da mesma forma que noutro sector produtivo qualquer e os sistemas concebidos para o combate. No primeiro caso temos, por exemplo, infra-estruturas como aeródromos, docas e outras instalações que podem ser utilizadas para fins civis. São classificados como bens de

investimento. Os equipamentos como os submarinos, aviões de combate ou carros de combate têm uma natureza destrutiva e como tal, não são tratados como activos.

A IFAC, o DoD dos EUA e o sistema contabilístico público espanhol classificam estes bens como imobilizados, face às características referidas anteriormente, defendendo a sua capitalização e amortização.

Ao nível nacional, enquanto vigorou uma contabilidade orçamental unigráfica, os bens não eram contabilizados ao nível patrimonial. Mas uma análise aos diversos classificadores económicos de despesa pública permitem constatar que, desde 1971, os bens de natureza especificamente militar eram considerados duradouros, mas de natureza corrente, em virtude dos fins a que estão destinados. Entendia-se que as despesas em equipamentos militares nada acrescentam ao desenvolvimento económico nem estão ligados à produção de bens e serviços.

Esta metodologia alterou-se em 2002, com o classificador que se encontra em vigor, a ir de encontro com o estabelecido no POCP, isto é, os bens militares contribuem para a FBCF, sendo por isso considerados bens de capital.

A corrente que defende que os bens militares não devem ser classificados como investimento argumenta que as suas características específicas levam a que se considere que têm uma elevada probabilidade de “destruição prematura”, quer em combate quer quanto à sua obsolescência tecnológica dada a rapidez com que são construídas armas que anulam as existentes. E estas situações são muito difíceis de estimar quando vão ocorrer.

Por outro lado, considerando estes bens como activos questiona-se como se quantificam os seus benefícios económicos. A forma da sua aquisição ou produção actuarem como factor multiplicador no processo produtivo, é algo que não é palpável pois a Defesa Nacional fornece um bem público puro (o sentimento de segurança), isto é, um bem que o cidadão não precisa de pagar para usufruir do mesmo e que está ao alcance de todos.

A corrente defensora da contabilização destes bens como imobilizados argumenta que se não se proceder assim, implica que:

- o tratamento é inconsistente com os princípios contabilísticos estabelecidos ao nível internacional, no que concerne à definição de activo imobilizado;
- não admite que os sistemas de armas fornecem benefícios económicos ao proteger a liberdade e segurança dos cidadãos;
- não reconhece que o equipamento militar tem valor e pode ser alienado. Se a aquisição de um equipamento é classificado como consumo do exercício, é difícil de



justificar como é que esse mesmo equipamento “ressurge” na contabilidade aquando da venda do mesmo.

Em relação a esta hipótese de trabalho (H2) verificamos que aplicando a teoria económica, os equipamentos militares reúnem as condições para serem considerados activos de imobilizado, com excepção de uma: a geração de benefícios económicos futuros que possam ser mensurados de forma objectiva e fiável, algo que é muito difícil de concretizar. Daí entendermos não ser possível responder quanto à forma mais correcta de contabilizar os bens de natureza militar, não validando a H2.

Quanto à terceira pergunta derivada, as amortizações e sua finalidade no contexto militar, procurou-se compreender as vantagens da sua utilização.

As amortizações correspondem à expressão contabilística do desgaste do bem, em virtude da sua utilização no processo produtivo e são utilizadas como um instrumento de fiscalidade das empresas, repartindo os custos pela vida útil do bem. Ao nível da FAP, apesar da questão fiscal não se colocar, uma política consistente de amortizações pode ter uma grande importância na gestão ao contribuir para a determinação dos custos; para uma valorização mais fiel e exacta do imobilizado, transmitindo uma imagem real da Organização; para disponibilizar informação acerca do imobilizado depreciado, se este está ou não apto para continuar a prestar serviços, ou se deve ser substituído por outro.

Como a FAP possui muitos bens de imobilizado, quer em infra-estruturas quer em meios tecnológicos, qualquer análise económica sairá prejudicada se não existirem amortizações lançadas no sistema. Os valores apurados permitem construir rácios indicadores da actividade patrimonial desenvolvida pela FAP.

Confirma-se a hipótese (H3) das amortizações constituírem um instrumento de racionalização das políticas de reposição e investimento dos equipamentos, actuando como factor para analisar a forma como a FAP aplicou os recursos colocados à sua disposição e os custos que suportou para atingir os objectivos a que se propôs no início de cada ano.

Por último, quanto à quarta questão derivada, relacionada com o método de inventariação do património do Estado – CIBE e sua adequabilidade à FAP, apesar de no seu articulado referir que não se aplica às FFAA, verificou-se que é utilizado na MGP (através do SIIF) e nos restantes Órgãos e Ramos do MDN (através do SIG).

Analisando os bens de natureza civil, não existe distinção entre os mesmos serem utilizados no MDN ou outro ministério ou serviço qualquer. Constata-se que as taxas de amortização de alguns bens carecem de ser revistas no sentido de se aproximarem da realidade da AP portuguesa, como é o caso das aeronaves.

Quanto aos bens militares, como não se encontram abrangidos pelo CIBE, criaram-se duas formas de responder a esta necessidade, por parte das FFAA: na MGP foi criada uma classe 501 para os BDP com taxas de depreciação para cada código de bem. No projecto SIG também foi criada uma classe 501, com uma relação de bens distinta da MGP e sem vida útil atribuída. Esta é uma situação que tem de ser rectificada em virtude de não possibilitar uma comparação entre os Ramos e uma consolidação de elementos ao nível do MDN, de uma forma credível.

Foi verificado que a depreciação dos bens, para cumprir o princípio do acréscimo ou especialização do exercício, deve iniciar-se na data de utilização e não de aquisição como está definido no CIBE, tendo sido detectada também a necessidade de codificação e fichas patrimoniais associadas, para os bens de natureza incorpórea.

Em virtude de existirem bens nos inventários das FFAA que podem ter uma natureza reservada, deve existir um campo nos seus dados mestre, com a seguinte indicação: “Uso Militar – Sim/Não”. Assim, para efeitos de publicidade para o exterior do MDN, poder-se-á facilmente controlar se queremos incluir ou não essa informação, permitindo adicionalmente verificar a correcta classificação dos bens.

Assim sendo, valida-se a hipótese (H4) do CIBE se aplicar à FAP, quanto ao seu articulado, classificador e taxas de depreciação (carecendo de algumas rectificações).

Pelo exposto, constata-se que três das quatro hipóteses de trabalho são verificáveis: H1, H3 e H4. A que não se conseguiu validar, H2, tem a ver com a impossibilidade de quantificar e medir com fiabilidade os benefícios económicos que os bens militares podem gerar.

Como tal, relativamente à pergunta de partida, que foi o fio condutor do estudo realizado: “Que benefícios traz para a FAP, ao nível da gestão de activos, a contabilidade patrimonial – POCP?”, podemos afirmar que estamos perante uma mudança estrutural na forma de contabilizar os bens que constituem o Activo da Organização, com os seguintes benefícios associados:

Os documentos de prestação de contas do POCP e os factos patrimoniais que agora são passíveis de registo (p. ex. as doações) e a aplicação de conceitos contabilísticos como as amortizações, constituem-se como um contributo real para o objectivo primário da informação financeira que é a sua utilidade no processo de tomada de decisão por parte dos seus utilizadores.

Existe um modelo de inventariação, o CIBE, que permite uma uniformização de critérios de avaliação e classificação dos bens e respectivas vidas úteis, com o objectivo da elaboração e consolidação dos balanços dos Ramos, do MDN e do Estado.

Como resultado da investigação desenvolvida, fazemos as seguintes recomendações de ordem prática:

- Alteração do articulado do CIBE, de forma a explicitamente referir que o mesmo se aplica às FFAA, na sua componente civil;
- Criação de uma codificação, taxas de amortização e ficha de identificação (F1) para os bens de natureza incorpórea;
- O MDN deve definir regras quanto à publicitação de bens de natureza reservada, para efeitos contabilísticos;
- Criação de um campo nos dados mestres dos bens de imobilizado, com a seguinte indicação: “Uso Militar – Sim/Não”;
- O início da depreciação dos bens corresponder à data de utilização, de forma a ser cumprido o princípio contabilístico da especialização do exercício;
- Uniformizar a codificação e taxas de amortização da classe 501, relativo as BDP militares, entre a MGP e os restantes Órgãos e Ramos do MDN;
- Ser criado um grupo de trabalho que efectue uma análise ao CIBE e que proponha as alterações consideradas necessárias, quer ao nível de codificação quer ao nível das taxas de amortização;
- Utilizar os indicadores constantes no Anexo G para análise da actividade patrimonial desenvolvida na FAP.

Como trabalho futuro sugere-se elaboração de indicadores objectivos para mensurar, com fiabilidade, os benefícios económicos gerados pelas FFAA, para que os bens de natureza especificamente militar sejam considerados como activos de investimento, isto é, que seja reconhecido contabilisticamente que contribuem de forma efectiva para a criação da riqueza nacional.

## Bibliografia

### Entrevistas

Tópicos de Entrevista: *A DGAED e o Grupo de Trabalho para alteração do CIBE*. Major Aquilino Torrado. Técnico Superior na Divisão de Administração, Programação e Execução de Contratos da Direcção-Geral de Armamento e Equipamento de Defesa. Ministério da Defesa Nacional, Lisboa, 5 de Janeiro de 2007.

Tópicos de Entrevista: *A contabilidade patrimonial nas Forças Armadas: o SIIF*. Capitão de Fragata Parracho Trindade. Docente na área de administração do Instituto de Estudos Superiores Militares. IESM, Lisboa, 6 de Fevereiro de 2007.

Tópicos de Entrevista: *O impacto da introdução da contabilidade patrimonial no sector público*. Dra. Odete Ferreira. Responsável funcional da equipa POCP no projecto RIGORE. Instituto Informático, Alfragide, 7 de Fevereiro de 2007.

Tópicos de Entrevista: *A contabilidade patrimonial e o CIBE*. Eng<sup>a</sup>. Fátima Marques. Directora de Serviços do Cadastro e Inventário da DGP. Direcção-Geral do Património, Lisboa, 16 de Fevereiro de 2007.

Tópicos de Entrevista: *A contabilidade patrimonial nas Forças Armadas*. Com o Major Fernando Barnabé. Adjunto de Coordenação dos Sistemas de Informação/TIC da Defesa Nacional. Ministério da Defesa Nacional, Lisboa, 1 de Março de 2007.

Tópicos de Entrevista: *A contabilidade patrimonial nas Forças Armadas. O SIG e módulo de gestão de activos*. Tenente-Coronel João Mata. Coordenador interno da área financeira do projecto SIG. Centro Militar de Electromecânica, Paço de Arcos, 9 de Março de 2007.

Tópicos de Entrevista: *O impacto da introdução da contabilidade patrimonial no sector público*. Dr. Carlos Frade. Director Executivo da Fundação da Universidade de Lisboa. Reitoria da Universidade, Lisboa, 11 de Março de 2007.

### **Livros**

BORGES, António, RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério (2002). *Elementos de Contabilidade Geral*. 20.<sup>a</sup> ed. Lisboa : Áreas Editora.

CAIADO, António C. Pires, PINTO, Ana Calado (1997). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Vislis Editores.

CARVALHO, João Batista da Costa, ALVES, Jorge Manuel (2006). *Cadastro e Inventário dos Bens do Estado - CIBE Comentado*. Lisboa : Editora Publisher Team.

CARVALHO, João Batista da Costa, MARTINEZ, Vicente Pina, PRADAS, Lourdes Torres (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa : Editora Rei dos Livros.

CARVALHO, João Batista da Costa, RUA, Susana Catarino (2006). *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*. Lisboa : Editora Publisher Team.

FRADE, Carlos Manuel (2003). *Gestão das Organizações Públicas e Controlo do Imobilizado*. Lisboa : Áreas Editora.

FRANCO, António de Sousa (1996). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 4.<sup>a</sup> ed. Coimbra : Editora Almedina.

MORAIS, Ana Isabel, LOURENÇO, Isabel Costa (2003). *Apresentação das Demonstrações financeiras – Interpretação e aplicação da NIC 1*. Lisboa : Editora Publisher Team.

PINTO, Ana Calado, SANTOS, Paula Gomes dos (2005). *Gestão Orçamental Pública*. Lisboa: Editora Publisher Team.

SILVA, António Manuel Barbosa da (1994). *Management Público*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

### **Revistas**

CUNHA, Carlos Alberto (2006). Organismos normalizadores da Contabilidade. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, no. 74, p. 36-44.

### **Documentos de Trabalho**

ANTHONY, Robert (1978). *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*. FASB Research Report.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2001). *Documento nº 1: Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas*. Madrid: [s.n.]

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (imp.2005). *Documento nº 2: Inmovilizado no Financiero de las Administraciones Públicas*. Madrid: [s.n.]

DGP (Direcção-Geral do Património). *Documentos de trabalho da acção de formação “CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado”*. 30 de Maio a 6 de Junho de 2005.

INSTRUÇÃO Técnica SIG nº10/FI/2006, de 24 de Abril – *Gestão de Activos Imobilizado de Natureza Militar*.

### **Teses de Mestrado**

GERALDES, Maurício (2002). *Apresentações das demonstrações financeiras do IFAC e do POCP*. Tese de Mestrado. Instituto Superior das Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa. 158 pp.

### **Trabalhos de Pesquisa**

MOREIRA, António (2002). *A Problemática da Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública na Força Aérea*. Instituto de Altos Estudos da Força Aérea, Sintra.

### Internet

BAREA, José (1999). *El Presupuesto para 1999* [em linha]. [referência de 3 de Março de 2007]. Disponível na Internet em: <<http://www.uc3m.es/uc3m/inst/FL/boletin/espanol/pdfdebate/td53.pdf>>.

CAIADO, António C. Pires. *A contabilidade publica em Portugal e as normas do IFAC* [em linha]. [referência de 15 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <<http://www.min-financas.pt/cncap/Docs/A%20%20CONTABILIDADE%20%20PÚBLICA%20EM%20PORTUGAL%20E%20AS%20NORMAS%20DA%20IFAC.pdf>>.

DEPARTMENT OF DEFENSE. *Valuing Military Equipment* [em linha]. [referência de 10 de Janeiro de 2007]. Disponível na Internet em: <<http://www.acq.osd.mil/me/faq.html#whatme>>.

EUROSTAT (2006). *Decision Eurostat about public expenditure 2006* [em linha]. [referência de 11 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY\\_PUBLIC/DEFICIT\\_DEBT\\_2006/EN/DEFICIT\\_DEBT\\_2006-EN.PDF](http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_PUBLIC/DEFICIT_DEBT_2006/EN/DEFICIT_DEBT_2006-EN.PDF)>.

FASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board) (2003). *Statement of Federal Financial Accounting Standards nº 23 - Eliminating the category national defense property, plant and equipment* [em linha]. [referência de 15 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <<http://www.fasab.gov/pdffiles/sffas-23.pdf>>.

FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) (2003). *Adoption of accrual accounting and budgeting by governments* [em linha]. [referência de 2 de Fevereiro de 2007]. Disponível na Internet em: <<http://www.fee.be/fileupload/upload/Adoption%20of%20accrual%20accounting%20and%20budgeting%20by%20governments%20030716%20WEB1532005161540.pdf>>.

GASB (Governmental Accounting Standards Board) (2006). *Elements of financial statements* [em linha]. [referência de 15 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://www.gasb.org/exp/ed\\_elements\\_financial\\_statements.pdf](http://www.gasb.org/exp/ed_elements_financial_statements.pdf)>.

ICEP PORTUGAL – Instituto das Empresas para os Mercados Externos. *Definição de Formação Bruta de Capital Fixo* [em linha]. [referência de 18 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://www.icep.pt/glossario/glo\\_economia.asp](http://www.icep.pt/glossario/glo_economia.asp)>.

IFAC (1993). *Study 2 - Elements of the financial statements of national governments* [em linha]. [referência de 27 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study\\_2.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study_2.pdf)>.

IFAC (2003). *Study 14 - Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities* [em linha]. [referência de 28 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study14\\_2nd\\_Ed.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study14_2nd_Ed.pdf)>.

IFAC (International Federation of Accountants) (2000). *IPSAS 1 - Presentation of financial statements* [em linha]. [referência de 28 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2007\\_A05\\_IPSAS\\_01.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2007_A05_IPSAS_01.pdf)>.

IFAC (International Federation of Accountants) (2004?) *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 17 - Property, Plant and Equipment* [em linha]. [referência de 28 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2007\\_A21\\_IPSAS\\_17.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2007_A21_IPSAS_17.pdf)>.

IFAC (International Federation of Accountants) (2005). *Study 5 - Definition and recognition of assets* [em linha]. [referência de 27 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study\\_5.PDF](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study_5.PDF)>.

LINCH, Robert (2004). *Military expenditures* [em linha]. [referência de 21 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/AEG/comments/m1\(c\)uk.pdf](http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/AEG/comments/m1(c)uk.pdf)>.



MINISTERIO DE HACIENDA (1999). *Plan General de Contabilidad Publica* [em linha]. [referência de 2 de Fevereiro de 2007]. Disponível na Internet em: <[http://217.130.22.134/campusief/\\_ReferenciaBibliografica/Curso00134/ReferenciaBibliografica0000344/PlanGeneralContabilidadPublica.pdf](http://217.130.22.134/campusief/_ReferenciaBibliografica/Curso00134/ReferenciaBibliografica0000344/PlanGeneralContabilidadPublica.pdf)>.

MOULTON, Brent (2003). *Camberra recommendation group to treat military assets as fixed assets* [em linha]. [referência de 21 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/AEG/Papers/m1\(p\)military.pdf](http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/AEG/Papers/m1(p)military.pdf)>.

NAÇÕES UNIDAS (2006). Advisory Expert Group on National Accounts. *Classification and terminology of assets* [em linha]. [referência de 22 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <<http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/AEG/papers/m4AssetTerminology.pdf>>.

NAÇÕES UNIDAS. *Country comments for issue: Military expenditures* [em linha]. [referência de 22 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <<http://unstats.un.org/unsd/sna1993/comments.asp?ID=18&atp=1>>.

NAÇÕES UNIDAS. *System of National Accounts (SNA) 93. Gross fixed capital formation* [em linha]. [referência de 3 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <<http://unstats.un.org/unsd/sna1993/tocLev8.asp?L1=10&L2=3>>.

NASI, Salme, HANSEN, Kathrn, HEFSI, Hassan (2001). *Off Balance Sheet Assets in Central Governments: Are They Unique or Are They Really Assets?* [em linha]. [referência de 9 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <[http://www.csupomona.edu/~jis/2001/Nasi\\_Hansen\\_Hefzi.pdf](http://www.csupomona.edu/~jis/2001/Nasi_Hansen_Hefzi.pdf)>.

QUEENSLAND GOVERNMENT (2005). *Non current Asset policies for the Queensland public sector* [em linha]. [referência de 2 de Janeiro de 2007]. Disponível na Internet em: <<http://www.treasury.qld.gov.au/office/knowledge/docs/non-current-asset-policies/non-current-asset-policies-complete.pdf>>.

REID, Barry, ATHUKORALA, S. Lakshman (2003). *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries* [em linha]. [referência

de 26 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <  
[http://www.adb.org/documents/reports/accrual\\_budgeting\\_accounting/default.asp](http://www.adb.org/documents/reports/accrual_budgeting_accounting/default.asp) >.

UNIÃO EUROPEIA. *Regulamento (CE) nº 2223/96 do Conselho de 25 de Junho relativo ao sistema europeu de contas nacionais e regionais da Comunidade* [em linha]. [referência de 18 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/pt/consleg/1996/R/01996R2223-19980227-pt.pdf> >.

VANOLI, André (2004). *Military expenditures* [em linha]. [referência de 21 de Dezembro de 2006]. Disponível na Internet em: <  
[http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/AEG/comments/m1\(c\)vanoli.pdf](http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/AEG/comments/m1(c)vanoli.pdf) >.

### **Legislação**

CIRCULAR nº 1168, Série A, de 15 de Julho de 1988, da Direcção Geral da Contabilidade Pública – *Instruções sobre despesas*.

CIRCULAR nº 821, Série A, de 7 de Junho de 1976, da Direcção Geral da Contabilidade Pública – *Classificação económica das despesas públicas: Instruções*.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA (2005).

DECRETO REGULAMENTAR n.º 2/90, de 21 de Janeiro - *Estabelece o regime das reintegrações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*.

DECRETO-LEI n.º 155/92, de 28 de Julho - *Estabelece o regime de administração financeira do Estado*.

DECRETO-LEI n.º 477/80, de 15 de Outubro - *Institui o inventário geral do património do Estado*.

DECRETO-LEI nº 21/82, de 30 de Janeiro – *Estabelece as competências para a Autorização de Despesas na Força Aérea*.

DECRETO-LEI n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro - *Classificação económica das receitas e despesas públicas.*

DECRETO-LEI n.º 305/71, de 15 de Julho - *Classificação económica e funcional das despesas públicas.*

DECRETO-LEI n.º 338/84 de 19 de Outubro – *Define os Órgãos com Autonomia Administrativa ou Financeira na Força Aérea.*

DECRETO-LEI n.º 562/99, de 21 de Dezembro - *Classificação económica das receitas e despesas públicas.*

DESPACHO n.º 47/2005, de 22 de Junho, do Secretário de Estado da Defesa Nacional e dos Assuntos do Mar – *Cria uma equipa de trabalho com o objectivo de elaborar as normas decorrentes do regime do CIBE, a aplicar aos organismos da Defesa.*

DESPACHO n.º 18885/2002, de 26 de Agosto, do Ministro de Estado e da Defesa Nacional – *Define orientações para a implementação do Sistema Integrado de Gestão.*

DESPACHO CONJUNTO n.º 148/2005, de 23 de Fevereiro, do Ministro das Finanças e da Administração Pública e do Ministro de Estado e da Defesa Nacional – *Atribui competências relativamente ao Sistema Integrado de Gestão.*

INSTRUÇÕES do Tribunal de Contas, de 13 de Novembro de 1985 - *para organização e documentação das contas dos fundos, organismos e serviços com contabilidade orçamental.*

INSTRUÇÃO n.º 1/2004, de 22 de Janeiro, do Tribunal de Contas – *Organização, documentação e apresentação das contas pelas entidades abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública e planos sectoriais.*

LEI n.º 6/91, de 20 de Fevereiro - *Estabelece uma nova Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado.*

LEI n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – *Bases da Contabilidade Pública.*

LEI n.º 111/91, de 29 de Agosto – *Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas.*

LEI n.º 91/2001, de 20 de Agosto - *Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado.*

PORTARIA n.º 671/2000, de 7 de Abril -*Aprova as instruções regulamentadoras do cadastro e inventário dos bens do Estado (CIBE).*

PORTARIA n.º 42/2001, de 19 de Janeiro - Orientação n.º 2/2000 da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública -*Visa recomendar a adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o POCP e planos sectoriais dele decorrentes, das normas de inventariação aprovadas pela Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril.*

## **Anexos**

Anexo A – Enquadramento Legal

Anexo B – Corpo de Conceitos (continuação)

Anexo C – Anexos das Demonstrações Financeiras

Anexo D – Fluxo de Imobilizado no SIG

Anexo E – Exemplos internacionais de contabilização de bens militares (continuação)

Anexo F – Classificadores económicos de despesas. Classificação bens militares.

Anexo G – Indicadores Patrimoniais

Anexo H – Ficha de Identificação de Activos Incorpóreos

Anexo I – Classificador de BDP Militares do SIG

Anexo J - Classificador de BDP Militares do SIIF – Marinha

Anexo K - Tópicos de entrevista com a Dra. Odete Ferreira

Anexo L - Tópicos de entrevista com o Dr. Carlos Frade

Anexo M - Tópicos de entrevista com a Eng.<sup>a</sup> Fátima Marques

Anexo N - Tópicos de entrevista com o Tenente-Coronel João Mata

Anexo O - Tópicos de entrevista com o Capitão de Fragata Parracho Trindade

Anexo P - Tópicos de entrevista com o Major Aquilino Torrado

Anexo Q - Tópicos de entrevista com o Major Fernando Barnabé

## **Anexo A – Enquadramento Legal**

### **1. Contabilidade Pública**

A Contabilidade Pública engloba todos os actos preparatórios da administração financeira do Estado tendentes a assegurar a ordem e os princípios de economia, os trâmites para a sua efectivação, o seu registo, escrituração e a posterior acção verificadora e fiscalização, com observância das normas e preceitos legais previamente estabelecidos.

#### **a. Contabilidade Pública Tradicional e a base de caixa**

A contabilidade pública tradicional era uma contabilidade que dava primordial importância ao orçamento; sua execução e aspectos legais. Assentava nas reformas orçamentais de 1928, Reforma da Contabilidade Pública de 1930, Constituição de 1933 e Reforma da Conta Geral do Estado de 1936.

Na realidade, o que existia era um sistema de registo unigráfico, também chamado de “registo de partida simples” e sustentado numa óptica de caixa. Era chamado de unigráfico porque cada facto patrimonial era registado de acordo com as respectivas rubricas orçamentais, e nunca em ambas as posições, por contrapartida de outra qualquer conta. Apenas se verificava um único registo, quer ao nível das receitas, quer ao nível das despesas. Era um método na base de caixa porque os fluxos financeiros então existentes resumiam-se a apenas dois conceitos: o de receber e o de pagar.

A escrituração destes dois movimentos, sempre com base em documentos legais, era o suficiente para que a qualquer momento e para efeitos de prestação e justificação de contas, se apurasse se os dinheiros públicos foram ou não rigorosamente arrecadados e qual a aplicação que lhes foi dada.

#### **b. A Reforma da Administração Financeira do Estado**

Quanto à RAFE, pode considerar-se 1990 como o ano do seu início formal. Com efeito, foi com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, que este arranque se deu, através da instituição de uma uniformização dos requisitos contabilísticos considerados necessários para uma mais correcta administração dos recursos financeiros do Estado. Deste diploma, convém relevar a criação de dois regimes financeiros distintos:

- autonomia administrativa – como regime geral – com a unigrafia como método de registo contabilístico, ou seja, uma contabilidade, também chamada de caixa, que efectua os registos de entradas e saídas de dinheiro;

- autonomia administrativa e financeira – como regime de excepção – sujeito ao método de registo digráfico, ou seja, baseado numa contabilidade de compromissos, através da qual se registam os encargos ou as obrigações assumidas. Por este regime o pagamento das despesas públicas passa a ser efectuado por meio de transferência bancária ou crédito em conta e, quando tal não for possível, será feito por emissão de cheque sobre o Tesouro.

A evolução com vista a uma melhoria da contabilidade pública continuou e a Lei n.º 6/91<sup>55</sup>, de 20 de Fevereiro, estabelece uma nova Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado que, no essencial, reforça o rigor da execução orçamental e prevê uma nova Conta Geral do Estado, mais coincidente com o Orçamento do Estado, de forma a possibilitar uma melhor interpretação e comparação de valores previstos e realizados.

O ano de 1992 pode ser considerado como o ano que marca uma nova fase na RAFE. É com a publicação nesse ano do Regime da Administração Financeira do Estado que passam a estar definidas novas regras de gestão. Aos gestores públicos passou a solicitar-se a observância de requisitos de economia, eficiência e eficácia, tendo em vista o cumprimento da disciplina orçamental determinada pelos critérios de convergência europeia.

Um passo fundamental na RAFE foi a publicação em 1997 do POCP, instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma AP moderna, criando-se as condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica e abrindo caminho a enormes potencialidades pela sua estrutura digráfica, análoga ao do Plano Oficial de Contabilidade empresarial.

O POCP, de acordo com o seu art. 2º, “é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central”.

Esta obrigatoriedade foi reforçada com a nova LEO, Lei nº 91/2001 de 20 de Agosto, que no seu art.º 10º estabelece que “ Os organismos do sector público administrativo ficam sujeitos ao Plano Oficial de Contabilidade Pública, podendo ainda

---

<sup>55</sup> Revogada pela Lei 91/2001, de 20 de Agosto

dispor de outros instrumentos necessários à boa gestão e ao controlo dos dinheiros e outros activos públicos, nos termos previstos na lei.”

O MDN, através do Despacho n.º 18885/2002 de 26 de Agosto, estabeleceu as bases para a adopção, por parte das FFAA, do POCP.

## **2. O Património do Estado**

### **a. Inventário Geral do Património do Estado**

O DL 477/80 de 15 de Outubro é a base da inventariação do património do Estado. De acordo com o seu art. 8º, foi a primeira vez que ficou escrito a necessidade de conhecer a natureza, composição e utilização da estrutura patrimonial do Estado, com vista a uma gestão coerente e racionalizada.

O seu art. 12º refere que os bens móveis e imóveis afectos às FFAA devem ser objecto de inventários por elas organizados.

O inventário não é um documento isolado, mas antes um importante instrumento sem o qual não é possível elaborar o balanço do Estado, uma das peças financeiras mais importantes no POCP. Sem inventário fidedigno, não se consegue construir as contas de imobilizado.

### **b. Cadastro e Inventário dos Bens do Estado**

A Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril, aprovou as instruções regulamentadoras do Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE) e estabeleceu os princípios de reconhecimento e mensuração dos bens do Estado. Isto na sequência da implementação do POCP que exige a inventariação sistemática de todos os bens do activo imobilizado dos serviços públicos.

De acordo com o seu art. 2º: “O CIBE abrange os inventários de base dos bens do activo imobilizado, com carácter permanente, que não se destinam a ser vendidos, nomeadamente:

- a)- O Cadastro e Inventário dos Bens Móveis do Estado (CIME);
- b)- O Cadastro e Inventário dos Veículos do Estado (CIVE);
- c)- O Cadastro e Inventário dos Imóveis e Direitos do Estado (CIIDE).”

Para efeitos de inventário e actualização sistemática do CIBE, todos os inventários de base adoptam três tipos de fichas (F1, F2 e F3), conforme o seu art. 26º:

“F1 – Ficha de identificação do bem (ou de registo histórico) – na qual se inscreve toda a informação relevante para a caracterização do bem, tendo em conta a



sua origem e relações económico - financeiras que lhe estão associadas, com vista à sua inventariação, eventuais alterações e outros factos patrimoniais que ocorram ao longo do período de vida útil de cada bem do activo imobilizado;

F2 – Ficha de inventário – na qual se regista o ordenamento sistemático e por grandes classes ou tipos de bens referentes aos acréscimos, diminuições e outras alterações patrimoniais;

F3 – Ficha de amortizações – na qual se registam os decréscimos do valor contabilístico dos bens sofridos em função do tempo decorrido, do seu uso e obsolescência.”

O mapa síntese dos bens inventariados (F4) constitui o elemento que reflecte a variação dos elementos constitutivos do património afecto a cada organismo, a elaborar no final de cada ano económico, sendo enviado à Direcção-Geral do Património quando solicitado.

### **3. Enquadramento da FAP na Administração Pública**

A integração das FFAA na Administração do Estado, através do MDN, decorre do art.º 1º da Lei n.º 111/91, de 29 de Agosto - Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas (LOBOFA). Nesta conformidade, a FAP faz parte da Administração Central do Estado, devendo cumprir com as leis e normas da Contabilidade Pública no que concerne à administração de recursos financeiros, sendo um organismo dotado de autonomia administrativa.

Através do DL n.º 338/84, de 19 de Outubro, são estabelecidos os seguintes órgãos dotados de autonomia administrativa:

- o Comando Operacional da Força Aérea;
- o Comando Logístico e Administrativo da Força Aérea;
- as Unidades e outros Órgãos que disponham de subunidades de administração.

Acresce que, por força do art.º 2º do D. L. n.º 21/82, de 30 de Janeiro “... a administração das Unidades e outros Órgãos com autonomia administrativa é exercida pelo respectivo Comandante, Director ou Chefe em quem recai a competência e responsabilidade da execução orçamental efectuada nesse órgão”.

Verifica-se pois, que há uma associação entre o estatuto formal ou legal de autonomia administrativa dos órgãos e a responsabilidade pessoal dos dirigentes desses órgãos e que apenas os órgãos dotados de autonomia administrativa prestam contas.

A cada um destes órgãos correspondia a obrigatoriedade de prestação de contas anuais através de contas de gerência.

Com a nova modalidade de contabilidade digráfica, em vigor desde 2006, passa a haver uma prestação de contas única na FAP, pela qual o Chefe do Estado-Maior da Força Aérea é responsável.

## **Anexo B – Corpo de Conceitos (continuação)**

**Activo** – O *International Accounting Standards Board* (IASB) define um activo como “um recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa, benefícios económicos futuros”.

O *International Federation of Accountants* (IFAC) apesar de apresentar, no § 6 da *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) n.º 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras, um conceito igual ao apresentado pelo IASB, refere também no § 10 da mesma norma, a expressão “potencial de serviços” na descrição que faz das características essenciais de um activo.

Esta expressão de “potencial de serviços” terá sempre subjacente a capacidade de prestação de serviços, ou seja, a capacidade de satisfazer as necessidades dos seus beneficiários.

Mas para que um elemento seja reconhecido como activo nas entidades públicas, de acordo com as normas internacionais, deve obedecer ao conceito de activo e ainda preencher mais dois requisitos:

- seja provável a sua aplicação no alcance dos objectivos da entidade e na prestação de serviços;
- possa ser medido com fiabilidade.

**Bens de Domínio Público** - Para Sousa Franco (1998:310), o regime de domínio público baseia-se nos seguintes princípios:

- é um regime fixado por lei;
- da própria há-de resultar o carácter dominial das coisas;
- trata-se de bens inalienáveis e subtraídos ao comércio jurídico privado, imprescritíveis, impenhoráveis, inexpropriáveis e não oneráveis;
- destinam-se a ser usados por serviços públicos, pelo público ou por particulares especialmente autorizados;
- apenas as pessoas colectivas territoriais dispõem de domínio público.

A Constituição da República Portuguesa (CRP), no seu art. 84º, define os bens que pertencem ao domínio público.

O domínio público militar, para efeitos de inventário, encontra-se referido no art. 4º do DL 477/80:”Para efeitos do presente diploma, integram o domínio público do Estado:

(...)

i) As obras e instalações militares, bem como as zonas territoriais reservadas para a defesa militar;

j) Os navios da armada, as aeronaves militares e os carros de combate, bem como outro equipamento militar de natureza e durabilidade equivalentes”.

O POCP explicita que a conta 45 – Bens de Domínio Público recolhe os “bens de domínio público que estão definidos na legislação em vigor”.

**Contabilidade Patrimonial** – “é o sistema que tem como objectivo principal o registo de todas as operações que alteram a composição quantitativa ou qualitativa do património da instituição, permitindo a este sistema obter informação (...) do seu valor patrimonial”. (Carvalho *et al.*, 1999:47).

**Custo** - Segundo o IASB, Custos “são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de utilização ou redução de activos ou da contracção de passivos que resultem em diminuições no capital próprio, que não sejam os relacionados com as distribuições aos participantes no capital próprio”.

**Formação Bruta de Capital Fixo** – O SEC 95 entende que a FBCF “engloba as aquisições líquidas de cessões, efectuadas por produtores residentes, de activos fixos durante um determinado período e ainda determinados acréscimos ao valor de activos não produzidos obtidos através da actividade produtiva de unidades de produção, que são por sua vez utilizados, de forma repetida ou continuada, em processos de produção por um período superior a um ano”.

**Imobilizado** - Conjunto de elementos patrimoniais, reflectidos no activo com carácter permanente, e que não estão destinados à venda.

**Património** - para efeitos de inventário e acordo com o art. 2º do DL 477/80, compreende o conjunto de bens do domínio público e privado do Estado, dos direitos e obrigações com conteúdo económico de que o Estado é titular, como pessoa colectiva de direito público.

**Proveito** - Para o IASB, proveitos são “aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de obtenção ou melhorias de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com

as contribuições dos participantes no capital próprio”.

Seguindo de perto nas suas IPSAS a definição apresentada pelo IASB, a IFAC refere-se, devido à relação das normas com as entidades públicas, aos custos e proveitos como diminuições ou aumentos de “benefícios económicos ou serviços potenciais”.

Tanto no caso dos custos como dos proveitos, os mesmos só são reconhecidos se verificar-se simultaneamente:

- uma alteração dos benefícios económicos futuros relacionados com variações nos activos ou passivos;
- o seu valor possa ser determinado com fiabilidade.

**Características qualitativas da informação financeira.** A informação financeira deve possuir um conjunto de características qualitativas que potenciem a utilidade da informação, objectivo primário das demonstrações financeiras que contribua para a tomada de decisão por parte dos utilizadores.

Dentro das características existentes, chama-se a atenção que o POCP não reconhece o princípio da substância sob a forma, de forma a dar prioridade à legalidade (a excepção é a locação financeira). São consideradas, na IPSAS nº1 da IFAC, como as mais importantes e por esse motivo estão realçadas no quadro comparativo entre diversos organismos contabilísticos internacionais, as seguintes características qualitativas:

**Comparabilidade** – a informação deve ser comparável em termos temporais e organizacionais. Isto significa que acontecimentos iguais devem ser representados de forma similar e acontecimentos diferentes de forma distinta.

**Relevância** – é a capacidade que uma informação tem de influenciar a decisão. Uma informação é relevante quando permite analisar o passado, o presente ou prever situações futuras.

**Materialidade** – a informação goza de materialidade quando a sua omissão ou incorrecção é susceptível de influenciar as decisões dos seus utilizadores.

**Fiabilidade** – a informação dotada de fiabilidade está livre de erros e preconceitos, representando totalmente o que se propõe.

**Características qualitativas da informação financeira -Análise comparativa**

<b>Características qualitativas</b>	<b>GASB (CS n.º 1)</b>	<b>IFAC (IPSAS n.º 1)</b>	<b>AECA (2001)</b>	<b>FASB (SFAC n.º 2)</b>
Identificabilidade			x	
Oportunidade		x	x	x
Clareza			x	
Relevância	x	x	x	x
Razoabilidade			x	
Economicidade		x	x	x
Imparcialidade		x	x	x
Objectividade			x	
Verificabilidade			x	x
Fiabilidade	x	x	x	x
Plenitude		x	x	
Compreensão	x	x		x
Exactidão				
Materialidade		x	x	x
Comparabilidade	x	x	x	x
Consistência	x			x
Substância sobre a forma		x	x	
Prudência		x	x	x
Representação fidedigna		x	x	x

Fonte: (Rua e Carvalho, 2006:138)

## Anexo C – Anexos das Demonstrações Financeiras

### 8.2 - Notas ao balanço e à demonstração de resultados

8.2.1 - Indicação e justificação das disposições do POCP que, em casos excepcionais devidamente fundamentados e sem prejuízo do legalmente estabelecido, tenham sido derogadas e dos respectivos efeitos no balanço e demonstração de resultados, tendo em vista a necessidade de estes darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da entidade.

8.2.2 - Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.

8.2.3 - Critérios valorimétricos utilizados relativamente às várias rubricas do balanço e da demonstração de resultados, bem como métodos de cálculo respeitantes aos ajustamentos de valor, designadamente amortizações e provisões.

(...)

8.2.5 - Medida em que o resultado do exercício foi afectado:

- a) Por valorimetrias diferentes das previstas no capítulo 4, «Critérios de valorimetria»;
- b) Por amortizações do activo imobilizado superiores às adequadas;

8.2.6 - Comentário às contas 431 - «Despesas de instalação» e 432 - «Despesas de investigação e de desenvolvimento».

8.2.7 - Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado constantes do balanço e nas respectivas amortizações e provisões, de acordo com quadros do tipo seguinte:

#### Amortizações e provisões

Rubricas	Saldo inicial	Reforço	Regularização	Saldo final
De bens de domínio público:				
Terrenos e recursos naturais				
Edifícios				
Outras construções e infra-estruturas				
Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar				
Bens do património histórico, artístico e cultural				
Outros bens de domínio público				
Imobilizações em curso				
Adiantamentos por conta de bens de domínio público				
De imobilizações incorpóreas:				
Despesas de instalação				
Despesas de investigação e de desenvolvimento				
Propriedade industrial e outros direitos				
De investimentos em imóveis:				
Terrenos e recursos naturais				
Edifícios e outras construções				

**Amortizações e provisões (continuação)**

Rubricas	Saldo inicial	Reforço	Regularização	Saldo final
De imobilizações corpóreas:				
Terrenos e recursos naturais				
Edifícios e outras construções				
Equipamento básico				
Equipamento de transporte				
Ferramentas e utensílios				
Equipamento administrativo				
Taras e vasilhame				
Outras imobilizações corpóreas				
De investimentos financeiros:				
Partes de capital				
Obrigações e títulos de participação				
Outras aplicações financeiras:				
Depósitos em instituições financeiras				
Títulos da dívida pública				
Outros títulos				
Fundos				

8.2.8 - Cada uma das rubricas dos mapas atrás referidos deverá ser desagregada de modo que sejam evidenciadas as seguintes informações:

Descrição do activo imobilizado. À excepção dos edifícios e outras construções e viaturas (a desagregar elemento por elemento), poderá ser efectuada por grupos homogéneos (conjunto de elementos da mesma espécie cuja amortização obedeça ao mesmo regime e deva iniciar-se no mesmo ano);

Indicação dos valores dos bens adquiridos em estado de uso;

Datas de aquisição e de reavaliação;

Valores de aquisição, ou outro valor contabilístico na sua falta, e valores de reavaliação;

Taxas de amortização;

Amortizações do exercício e acumuladas;

Alienações, transferências e abates de elementos do activo imobilizado, no exercício, devidamente justificados;

Valores líquidos dos elementos do activo imobilizado.

8.2.9 - Indicação dos custos incorridos no exercício e respeitantes a empréstimos obtidos para financiar imobilizações, durante a construção, que tenham sido capitalizados nesse período.

8.2.10 - Indicação dos diplomas legais e normas emitidas por entidades competentes nos termos dos quais se baseou a reavaliação dos bens do imobilizado.

8.2.11 - Elaboração de um quadro discriminativo das reavaliações, do tipo seguinte:



Rubricas	Custos históricos (a)	Reavaliações (a)(b)	Valores contabilísticos reavaliados (a)
Bens de domínio público: Terrenos e recursos naturais Edifícios Outras construções e infra-estruturas Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar Bens do património histórico, artístico e cultural Outros bens de domínio público  Imobilizações corpóreas: Terrenos e recursos naturais Edifícios e outras construções Equipamento básico Equipamento de transporte Ferramentas e utensílios Equipamento administrativo Taras e vasilhame Outras imobilizações corpóreas  Investimentos financeiros: Investimentos em imóveis			

(a) Líquidos de amortizações.

(b) Englobam as sucessivas reavaliações.

#### 8.2.12 -Relativamente às imobilizações corpóreas e em curso:

a) Indicação do valor global, para cada uma das contas, de:

Imobilizações em poder de terceiros, incluindo bens de domínio público cedidos por contrato de concessão, em conformidade com o estabelecido em 4.1.7;

Imobilizações afectas a cada uma das actividades da entidade;

Imobilizações implantadas em propriedade alheia;

Imobilizações localizadas no estrangeiro;

Imobilizações reversíveis;

b) Discriminação dos custos financeiros nelas capitalizados, respeitantes ao exercício e acumulados.

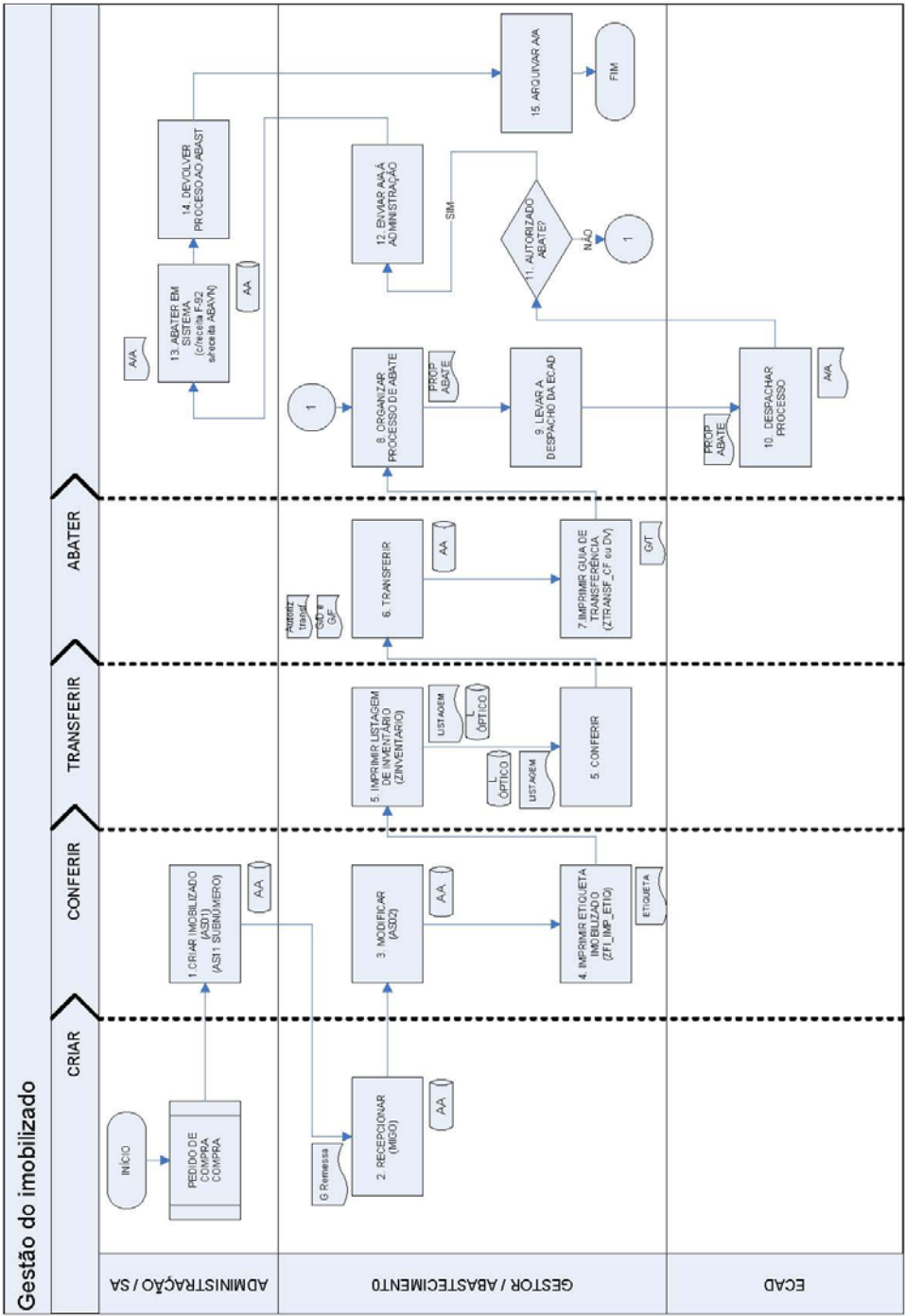
8.2.13 - Indicação dos bens utilizados em regime de locação financeira, com menção dos respectivos valores contabilísticos.

8.2.14 - Relação dos bens do imobilizado que não foi possível valorizar, com indicação das razões dessa impossibilidade.

8.2.15 - Identificação dos bens de domínio público que não são objecto de amortização e indicação das respectivas razões.

Fonte: Decreto-lei 232/97, de 3 de Setembro

Anexo D – Fluxo de Imobilizado no SIG



Fonte: Projecto SIG

## Anexo E – Exemplos internacionais de contabilização de bens militares (continuação)

**International Federation of Accountants (IFAC)**<sup>56</sup>. A IFAC, com a *Internacional Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) nº 17 “*Property, Plant and Equipment*” define o tratamento contabilístico para as Infra-estruturas e Equipamentos. Devem ser valorizados, capitalizados e depreciados, integrando as demonstrações financeiras das entidades e defende a sua aplicação às armas de destruição e infra-estruturas militares.

Os bens militares passam a ser classificados pelo mesmo critério dos outros activos: bens que são usados continuamente, sem ser integrados no processo produtivo e com duração superior a um ano. São considerados FBCF. Aqui se faz a separação com aqueles bens que são utilizados apenas uma vez como os mísseis, granadas e torpedos; apesar de duráveis, não são utilizados de uma forma contínua. São considerados custos do exercício.

Se os bens militares forem destruídos durante uma operação, o seu tratamento contabilístico é exactamente igual a qualquer outro imobilizado que se danifique, existindo um custo extraordinário.

**Department of Defense (DoD) dos Estados Unidos da América (EUA)**. Nos EUA, até 2003, os equipamentos militares eram considerados custos no ano da sua aquisição. Até então, a *Statement of Federal Financial Accounting Standard* (SFFAS) Nº 7, do *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB), definia que em virtude da actividade de defesa ser exclusiva do Estado, os valores e depreciações desses bens não contribuíam para medir a *performance* operacional da entidade. Não existindo comparação de *output*, não havia necessidade de cálculo de custos.

Em 2003 o FASAB publicou a norma SFFAS Nº 23, que reclassificou os bens militares passando estes a serem capitalizados e depreciados como outro imobilizado qualquer.

Os critérios de identificação para os bens militares tangíveis são os seguintes:

- Custo unitário superior a \$100,000;
- Não é comprado com o intuito de venda posterior;
- Vida útil estimada superior a dois anos.

---

<sup>56</sup> A IFAC, através do seu *Public Sector Committee*, tem-se assumido como órgão harmonizador contabilístico a nível internacional. Produz e emite normas para o sector público, denominadas IPSAS.

As razões apontadas para a modificação no tratamento contabilístico são as seguintes:

- Fornece informação mais exacta e de confiança a quem tem de tomar decisões, nomeadamente a comparação da informação ao longo do tempo e entre programas de reequipamento;
- Aumenta a percepção de integridade e credibilidade perante a opinião pública valorizando os equipamentos e demonstrando a sua contribuição para o cumprimento das missões.

## **Anexo F – Classificadores económicos de despesas. Classificação bens militares.**

**Decreto – Lei 305/71, de 15 de Julho.** Este DL institui o primeiro classificador económico de despesas e receitas públicas, em substituição do classificador administrativo de 1929.

As despesas públicas são divididas em normais ou extraordinárias, podendo ainda, dentro de cada uma destas divisões, serem consideradas despesas correntes e de capital.

As aquisições de bens militares eram classificadas na rubrica bens duradouros, dentro das despesas correntes.

**Decreto – Lei 737/76, de 16 de Outubro.** As despesas públicas mantêm a divisão em correntes e de capital, extinguindo-se a designação de normais e extraordinárias. As despesas de capital tinham como finalidade bens de investimento, ou seja, aqueles que contribuem para aumentar o capital fixo - FBCF. Este era composto por bens duráveis destinados a uma utilização predominantemente civil. Por contrapartida dos bens militares, que eram considerados bens duradouros, mas de natureza corrente e não de investimento.

A Instrução de 1976 da então Direcção Geral de Contabilidade Pública (DGCP)<sup>57</sup> refere explicitamente no § 29 que os bens militares apenas são considerados bens duradouros e não de investimento em virtude dos fins a que estão destinados.

Entendia-se que as despesas em equipamentos militares nada acrescentam ao desenvolvimento económico nem estão ligados à produção de bens e serviços.

Apenas são consideradas de investimento as despesas militares em que se verifique a circunstância de terem uma utilidade predominantemente civil.

A rubrica 20.01 corresponde a Bens duradouros – Material Militar: de defesa e segurança. Abrange “todo o armamento e equipamento destinado às forças armadas”.

**Decreto – Lei 112/88, de 2 de Abril.** Já com a RAFE em perspectiva, em 1988 foi elaborado um novo classificador económico das despesas públicas que “tivesse em conta a natureza económica das mesmas, fosse mais simples e permitisse uma certa forma de aproximação/leitura comparada com o utilizado no mundo mercantil (POC)” (Silva, 1994:64).

---

<sup>57</sup> Actual Direcção-Geral do Orçamento

Este DL mantém a diferença entre bens duradouros, não duradouros e bens de capital.

Eram considerados bens duradouros todos os que reunissem as seguintes condições:

- Bens de longa duração (vida útil superior a 1 ano);
- Inventariáveis;
- Não contribuem para a FBCF;
- Tenham natureza militar.

No § 37.1, a Circular nº 1168 da DGCP, de 15 de Julho de 1988, refere que seguindo o estabelecido no SEC, são consideradas no agrupamento de aquisição de bens e serviços correntes, as despesas realizadas pelas instituições militares na aquisição de equipamentos com fins militares.

O legislador, atendendo à especificidade dos bens militares, não os considera bens de capital, excepto se tiverem, também, uma utilização civil.

**Decreto – Lei 562/99, de 21 de Dezembro.** Este DL, elaborado já após a publicação do POCP, mantém a mesma linha dos classificadores anteriores no tratamento dos bens militares.

A rubrica 02.01.02 – Aquisição de Bens e Serviços – Bens Duradouros – Material Militar encontra-se no agrupamento das despesas correntes.

No seu preâmbulo refere a necessidade do mesmo em virtude de “dotar o Estado de um sistema de contas adequado à necessidades de uma administração financeira moderna, inserida na União Económica e Monetária, que exige a disponibilidade da informação financeira em condições de acrescida transparência e compatibilidade face aos restantes Estados da União Europeia”. E relativamente aos bens militares, ao classificá-los da forma referida, estava de acordo com o sistema de contas europeu, tal como os classificadores económicos anteriores.

Este classificador não chegou a entrar em vigor.

**Decreto – Lei 26/2002, de 14 de Fevereiro.** No seu preâmbulo refere que “impunha-se adequar o novo classificador ao POCP e às especificidades de planos sectoriais (...)”. Isto como justificativo para a não entrada em vigor do classificador de 1999. Alterou-se completamente a filosofia de tratamento contabilístico dos bens militares, passando estes pela primeira vez na história da contabilidade pública portuguesa a serem classificados como despesas de capital.

Foi criada a rubrica “Investimentos Militares” com o código 07.01.14. Abrange “(...)as construções e as obras de engenharia que as administrações militares realizam com fins predominantemente militares (...) o armamento e os equipamentos principais utilizados pelas Forças Armadas(...)”.

O investimento é considerado para estes efeitos, no seu sentido estrito, ou seja, compreende “exclusivamente as despesas com a aquisição dos bens que contribuem para a formação de «capital fixo», isto é, os bens duradouros utilizados pelo menos durante um ano na produção de bens e serviços, sem que dessa utilização resulte alteração significativa da sua estrutura técnica”. Este texto que explica o conceito de investimento é letra por letra igual ao § 75 da Circular nº 1168 da DGCP, já referida acima.

## Anexo G – Indicadores Patrimoniais

Para análise estática/evolutiva da actividade patrimonial desenvolvida:

$$\text{Investimento} = \frac{\text{Acréscimos Patrimoniais}}{\text{Património Inicial Bruto}} \times 100$$

$$\text{Desinvestimento} = \frac{\text{Diminuições Patrimoniais}}{\text{Património Inicial Bruto}} \times 100$$

$$\text{Variação Patrimonial} = \frac{(\text{Acréscimos} - \text{Diminuições})}{\text{Património Inicial Bruto}} \times 100$$

$$\text{Envelhecimento} = \frac{\text{Amortizações Acumuladas}}{\text{Património Final Bruto}} \times 100$$

$$\text{Depreciação do exercício} = \frac{\text{Amortizações do Exercício}}{\text{Amortizações Acumuladas}} \times 100$$

$$\text{Especialização dos bens} = \frac{\text{Classe dos bens (valor)}}{\text{Património Bruto}} \times 100$$

Manutenção capacidade operacional (MCE)

$$\text{MCE} = \frac{\text{Investimento de substituição} + \text{Grandes reparações}}{\text{Amortização equipamento}} \times 100$$

$$\text{Capacidade utilizável} = \frac{\text{Nº de horas utilização / mês}}{\text{Nº de horas utilizadas disponível}} \times 100$$

$$\text{Abates} = \frac{\text{Volume de abates}}{\text{Património inicial}} \times 100$$

$$\text{Rotação} = \frac{\text{Património Final Bruto}}{\text{Património Inicial Bruto}} \times 100$$

Fonte: Direcção-Geral do Património



**Anexo H – Ficha de Identificação de Activos Incorpóreos**

<b>CADASTRO INVENTÁRIO INCORPÓREOS ESTADO</b>  <b>F1 -CIIE</b> <b>Ficha de Identificação dos Incorpóreos</b>
---

**1 - IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE**

1.1 – Proprietária/Adquirente

**2 – IDENTIFICAÇÃO DO BEM OU DIREITO**

2.1 – Designação e referência do Bem ou Direito

2.2 - Classificação do Bem ou Direito: Classe – Tipo – Bem – Actividade – Nº Inventário

2.4 – Tipo Aquisição

2.5 - Data Aquisição

2.6 - Fornecedor

Nº Doc. aquisição

2.7 – Requisição ou doc inicial

Data \_\_/\_\_/\_\_

2.9 - Vida útil Estimada (Anos)

2.10 – Taxa Amortização (%)

**3 - DESCRIÇÃO**

3.1 – Descrição e caracterização do bem ou direito.....

**4 - VALORIZAÇÃO**

4.1 – Custo: de Aquisição.....de Produção.....Justo Valor.....

4.2 – Despesas Adicionais incluídas

4.3 – Classificação da Despesa

Económica/Orçamental

Patrimonial

Funcional

4.4 – Avaliação (Posterior)

Data \_\_/\_\_/\_\_

4.8 – Alterações Patrimoniais: Tipo – valor - -vida útil / Data – valor actual

4.6 – Reavaliação Valor após reavaliação

Data \_\_/\_\_/\_\_

4.7 – Amortização anual

**5 – REGISTOS/ANOTAÇÕES**

5.1 – Registos e Anotações específicas.....

**6 - ABATE**

6.1 – Tipo de Abate

6.2 – Autorização/data

6.3 – Amortização Acumulada

6.4 – Receita Cobrada/venda

Valor \_\_\_\_\_

Perda sofrida \_\_\_\_\_

Ganho obtido \_\_\_\_\_

Classificação da Receita \_\_\_\_\_

Data Lançamento \_\_\_\_\_

**7- CONTROLO PATRIMONIAL**

7.1 – Inventário:

Data do Último Controlo \_\_/\_\_/\_\_

7.2 – Notas específicas/resultado do controlo

**8 – NOTAS ADICIONAIS****9 – DOCUMENTAÇÃO**☐ - Contrato☐ Documentação específica☐ .....

Fonte: Elaboração própria

## Anexo I – Classificador de BDP Militares do SIG



## MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL

## Secretaria Geral

Instrução Técnica nº10/FI/2006

## ANEXO I

Classe	Tipo de bem	Bem	Bens Militares	Vida Útil prevista
501	00	00	Infra-estruturas e Armamento de natureza Militar	a)
	01	00	Infra-estruturas Militares	“
		01	Infra-estruturas	“
		02	Edificações	“
	02	00	Armamento Militar b)	“
		01	Armas de fogo portáteis e automáticas	“
		02	Material de artilharia e lança fumos, lança-gases, lança-chamas	“
		03	Material de direcção de tiro para uso militar	“
		04	Carros de combate e veículos especialmente concebidos para uso militar	“
		05	Material de protecção a propagação, detecção e identificação de agentes tóxicos ou radioactivos	“
		06	Navios de guerra e seus equipamentos especializados	“
		07	Aeronaves e seus equipamentos para uso militar	“
		08	Material electrónico para uso militar	“
		09	Aparelhos de observação ou registo de imagens especialmente concebidos para uso militar	“
		10	Outro equipamento militar	“

- a) A definir caso a caso pelo Serviço.
- b) O tipo de bens a considerar neste agrupamento é o que consta da Lista Militar Comum da UE publicada no Jornal Oficial da União Europeia de 23.12.2003

Fonte: Projecto SIG

**Anexo J - Classificador de BDP Militares do SIIF - Marinha**

<b>Classe de Activo</b>			
Domínio Público		Vida Estimada	Útil Taxa de Amortização (%)
5010101	Carros comb lagart	20	5
5010102	Veíc/arm aut lagart	20	5
5010103	Carros blind m lagar	20	5
5010104	Lança chamas automot	20	5
5010105	Veículos anfíbios	20	5
5010106	Carros blindados	20	5
5010201	Porta-aviões	25	4
5010202	Couraçados	25	4
5010203	Cruzadores	25	4
5010204	Contratorpedeiros	25	4
5010205	Submarinos	25	4
5010206	Fragatas e corvetas	25	4
5010207	Vedetas torpedeiras	25	4
5010208	Vedetas fiscalização	25	4
5010209	Caça submarinos	25	4
5010210	Lanchas desembarque	25	4
5010211	Nav lnç min/drag min	25	4
5010212	Nav transp psg trop	25	4
5010213	Cargueiros nav tanq	25	4
5010214	Nav transp comb-reab	25	4
5010215	Nav ap-bóias/hidrog	25	4
5010216	lates	25	4
5010299	Outros navios	25	4
5010301	Motor a turbo-hélice	25	4
5010302	Motor a reacção	25	4
5010303	Motor convencionais	25	4
5010396	Rot sustent-helicop	25	4
5010397	Planadores	25	4
5010398	Aviões com distância	25	4
5010399	Outras aeronaves	25	4

Fonte: SIIF da MGP

## **Anexo K - Tópicos de entrevista com a Dra. Odete Ferreira**

7 de Fevereiro de 2007, Instituto de Informática, Alfragide.

Directora da 13ª delegação da Direcção-Geral do Orçamento

Presidente do Conselho de Normalização Contabilística da Administração Pública

Responsável funcional da equipa POCP no projecto RIGORE

Relativamente à Contabilidade Pública, passámos do zero ao 80. A necessidade, apesar de se sentir há muito, foi despoletada pela obrigação do cumprimento por parte de Portugal da Decisão de Comissão Europeia de 30/01/02.

O POCP inovou em termos de activos fixos, ao criar mais uma conta: 45 – Bens de Domínio Público (BDP).

Quanto aos BDP culturais (ex. Torre de Belém) não devem ser amortizados. Nem sequer têm valor ou então são contabilizados com um valor fictício, por exemplo 1 € com o mesmo valor ao nível de amortização, para estar completamente amortizado. Apenas as reparações desses bens, que têm uma “vida útil” associada é que devem ser inscritos, como está previsto no CIBE, mas para tal tem de haver um número de inventário para o bem aparecer em balanço. Aqueles bens que estiverem completamente amortizados devem figurar à mesma nas demonstrações financeiras.

Os bens que devem ser classificados na 454 – Equipamentos militares têm de obedecer a duas condições: ser passíveis de alienação (após desafectação de domínio público – passagem no balanço de uma conta 45 para 42) e terem vida útil limitada.

O valor que se encontra em inventário (balanço) pode ser diferente do constante no cadastro. Este é um registo temporal e todas as intervenções que o bem sofreu.

Dentro dos POC sectoriais, chama-se a atenção para o POC Educação que no seu Capitulo 11 define, no caso da transferência de activos, quais as movimentações contabilísticas na entidade que cede e quem é cedido o bem.

Quando imputamos custos temos de identificar em relação ao quê e esta ligação é feita existindo um bem no nosso balanço - inventário, nem que tenha valor zero.

1. Qual a peça contabilística mais relevante na Contabilidade Pública, com o POCP?

Não existe uma, mas três peças contabilísticas fundamentais no POCP. A primeira é o balanço, onde se justificam os bens, direitos e obrigações que no limite permitirá perceber o estado do país em termos de financiamento. Quanto ao balanço, entendo que

deve ser elaborado por organizações e não haver um único balanço do Estado. Isto porque é muito difícil conseguir fazer a distinção entre onde acaba o Estado social e o Estado empresarial.

A segunda peça é a demonstração de resultados. Ela permite-nos verificar se uma organização atingiu os seus objectivos e se o número de pessoas que contribuiu para isso é suficiente ou não.

O mapa de fluxos de caixa é a terceira peça fundamental. Elaborado anualmente, faz-se o acompanhamento da execução orçamental mensal pelos mapas 7.1 e 7.2 – execução da despesa e da receita. Tendo contabilizado os pagamentos e recebimentos correctamente, vai contribuir para a imagem verdadeira do balanço (bens, direitos e obrigações do Estado).

## 2. Qual a forma de revelação documental dos BDP militares? Em termos de publicidade.

Os equipamentos militares podem constar em termos de valores globais no balanço e no mapa 8.2.7 amortizações e provisões. A desagregação do mesmo por bem, dentro de cada conta, é que só deve ser disponibilizada para efeitos internos. Permite verificar, por exemplo, quais os bens que estão completamente amortizados.

## 3. As amortizações têm que finalidade no contexto militar?

As amortizações permitem que seja elaborado um rácio de envelhecimento do equipamento, permitindo alertar com antecedência para a substituição do mesmo. Possibilita constatar quando o bem chega a um ponto em que os custos de manutenção justificam a aquisição de material novo. Permite fazer uma imputação de custos para efeitos de indicadores de gestão.

## 4. O CIBE como método de inventariação para as FFAA, tem aplicabilidade?

Mas para que servem esses indicadores, havendo a intenção de comparar custos de serviços públicos com privados, no limite para verificar qual o mais eficaz para decidir se se mantém na esfera do estado ou não, se são regidas as amortizações por diplomas com regras diferentes?

Os bens devem ser amortizados a partir do momento em que são utilizados. Se não é utilizado, não gera custos. Ao verificar-se que não entrou em uso e é abatido, então há um custo extraordinário e fica regularizada a situação.

Por outro lado, temos para certos bens taxas de amortização diferentes. Existem casos no Ministério Saúde e Segurança Social que passaram da utilização das tabelas do Decreto Regulamentar 2/90 para o CIBE, passando por cima do princípio da consistência.

O CIBE tem toda a aplicação nas FFAA, no caso do material similar aos restantes sectores. Nos casos omissos, como diz o CIBE, aplica-se o 2/90.

5. Os bens militares devem ser considerados consumo ou equipamento, ao nível contabilístico?

Os bens militares que são adquiridos especificamente para serem empregues num teatro de guerra que se encontra a desenrolar, devem ser considerados custo do exercício. Se não, devem ser classificados como investimento. Um avião cuja missão é a fotografia aérea ou patrulhamento marítimo, como pode ser considerado como concebido para a destruição de algo? Estes bens contribuem para a formação de capital, inclusive capital humano pois os homens só têm um elevado desempenho, mantendo as suas qualificações, se operarem esses meios.

## **Anexo L - Tópicos de entrevista com o Dr. Carlos Frade**

11 Março de 2007, Reitoria da Universidade de Lisboa

Director Executivo da Fundação da Universidade de Lisboa

Ex-Subdirector Geral da Direcção-Geral de Património, onde coordenou e elaborou as Instruções de Inventariação CIBE.

Autor de “*Gestão das Organizações Públicas e Controlo do Imobilizado*” (2003), constante na Bibliografia deste trabalho.

### **1. Qual a peça contabilística mais relevante para o sector público?**

Tem de ser feita a separação entre Contabilidade Pública e Património. Aquela que tem a ver fundamentalmente com o orçamento e com um conjunto de regras formais associadas ao mesmo: autorização de pagamento, pagamento e controlo.

Quanto aos aspectos patrimoniais, o Balanço é o documento mais relevante, que corresponde a uma fotografia da situação patrimonial dos organismos. Mas isto a pensar em termos de património. Por exemplo, para o Tribunal de Contas a peça contabilística mais importante é o mapa de fluxos de caixa que reflecte a legalidade das despesas públicas, que é o cerne da preocupação daquele órgão.

A demonstração de resultados é um ponto fraco e incoerente. Estamos perante uma situação em que os custos são formados por uma lógica comercial e os proveitos estabelecidos administrativamente. Só em entidades com capacidades de auto-financiamento reais faz sentido esta análise, não naqueles que são considerados organismos com autonomia administrativa e financeira por “decreto”, sem reunirem a condição de terem receitas correspondentes a pelo menos 2/3 das despesas.

### **2. Os bens que não forem valorizados devem figurar nas demonstrações financeiras? Ou figuram com valores fictícios?**

Os bens usados (com os bens adquiridos de novo nem sequer se coloca esta questão pois têm uma despesa associada) que não forem valorizados, não devem figurar nas demonstrações financeiras. O balanço dá-nos a imagem do património. Para efeitos de uma gestão eficaz e eficiente, como contribui para este objectivo, termos bens cujo valor não tem nada a ver com a realidade? Quando existem bens nestas condições, devem ser remetidos para os Anexos ao balanço e demonstração de resultados, com a explicação do porquê da não avaliação, tal como está previsto no POCP.

Se o motivo de inclusão destes bens tem a ver com o inventário físico e a produção de listagens de controlo, então estamos perante um artifício e não perante um critério de gestão. Serve como instrumento de controlo operacional e sendo realista, entre esta opção e não incluir em balanço e não ter meios de controlar os bens, então é melhor estarem reflectidos no balanço. Tendo um horizonte temporal vasto pela frente, à medida que estes bens (usados) forem sendo abatidos, há-de existir uma altura em que a situação ficará regularizada.

3. Qual a forma de revelação documental dos BDP militares?

Os bens militares, que por natureza estratégica ou classificada, forem considerados de informação reservada, não devem figurar em nenhum documento que seja remetido para o exterior da organização. Todos os outros bens afectos às FFAA não têm problema quanto a este aspecto. Ao nível do balanço, existe uma conta específica para este tipo de bens, mas estes surgem de forma agregada.

4. As amortizações têm que finalidade no contexto militar?

As amortizações no contexto militar em particular ou no sector público em geral têm, a meu ver, dois objectivos: contribuem para que o balanço transmita uma imagem real da organização, ao reflectir o valor líquido ou real dos bens; e são um instrumento de gestão, ao auxiliar em decisões de investimento e reposição de equipamentos. Com as amortizações conseguimos antecipar e justificar o momento de substituição dos bens.

5. A partir de que altura os bens devem começar a ser amortizados?

A questão é colocada tendo em conta a diferença que existe entre o CIBE e o Decreto Regulamentar 2/90 quanto à altura de início de depreciação dos bens. Quanto a este assunto não tenho dúvida: o CIBE está correcto, ou seja, os bens devem ser depreciados a partir do momento em que são comprados. Isto porque estes bens, pela sua natureza, não são comprados para *stock*. É um princípio de boa gestão.

Um bem, ao não ser utilizado, pode ter um desgaste superior do que estivesse a ser utilizado. Veja-se o caso das viaturas: se estiverem paradas, começam os pneus a deformar, as peças a enferrujar.

6. Os bens militares devem ser considerados activos ou custos, ao nível contabilístico?

Quanto a este assunto, concordo com o que está estipulado no Sistema de contas europeu, o SEC 95. Todos aqueles bens que são construídos ou adquiridos para fazer a



guerra e provocar destruição não podem ser considerados investimento. Já os bens como os hospitais militares, devem-no ser pois geram proveitos que se conseguem mensurar. Os bens militares “puros” só geram custos.

O que estes bens nos fornecem, enquanto cidadãos, é um sentimento de segurança. Mas isto tem a ver com conceitos económico-sociais. Quando é efectuada uma despesa, em virtude de comprar um bem, o que se vai avaliar em termos de POCP e CIBE é se está a ser efectuada uma boa opção de gestão, algo de concreto que não se compadece com ideologias.

Se o processo de criação de riqueza corresponde a um circuito, em que existem custos para adquirir algo que vai entrar num processo de produção, que findado vai originar proveitos e a diferença entre uns e outros corresponde ao resultado económico do exercício, à actividade da entidade, então como conseguimos indicar que produção ocorreu no caso da defesa nacional? Que proveitos originou? Não estou a ver como se quantifica esta situação.

#### 7. CIBE para as FFAA, tem aplicabilidade?

Quanto à questão do CIBE não contemplar códigos de BDP para bens móveis e veículos está conforme a lei em vigor – DL 477/80, que define que apenas as FFAA possuem bens móveis que possam assim ser considerados. E como as FFAA não estão abrangidas pelo CIBE, então este tipo de bens estava fora de âmbito da mesma.

Os bens que pertencem as FFAA e que são comuns àqueles utilizados em qualquer outro sector público, devem aplicar o CIBE na sua plenitude, se bem que o mesmo está aberto a acrescentos ou rectificações. Ninguém diz que o CIBE é perfeito. Mas temos de ter a noção que o óptimo é inimigo do bom. Se estivéssemos à espera que saísse algo de perfeito, não teria saído a Portaria em 2000, mesmo assim 20 anos depois do DL 477/80. A mesma foi feita em seis meses. Como você referiu, o SIG DN optou por criar uma classe 5 sem vida útil associada. Um dos objectivos do CIBE é a possibilidade de consolidar informação de uma forma credível, de forma a mais tarde ser possível elaborar o balanço do Estado. É óbvio que para efeitos de gestão e consolidação, não concordo com esta medida. Mas é algo que pode ser rectificado o futuro. É mais pertinente que os bens sejam registados no sistema SIG DN e façam parte do inventário da FAP. É uma questão de bom senso.

## **Anexo M - Tópicos de entrevista com a Eng.<sup>a</sup> Fátima Marques**

16 de Fevereiro de 2007, Direcção-Geral do Património, Lisboa.

Directora de Serviços do Cadastro e Inventário da Direcção-Geral do Património

A Direcção-Geral do Património (DGP) tem como principal função a disponibilização, para efeitos de gestão, da base de dados de todo o arquivo de imóveis. Outras funções que lhe estão adstritas têm a ver com a área de compras públicas e com os veículos.

1. Os bens que não forem valorizados devem figurar nas demonstrações financeiras?

Sim. Ao fazer o levantamento inicial do inventário da instituição, tenho de ter tudo valorizado. Mesmo que com valores simbólicos, porque é uma forma de ter todo o inventário da instituição carregado no sistema. Só desta forma consigo fazer uma distinção entre o material que está em condições e vai contribuir para o processo produtivo e aquele que deve ser abatido.

2. Qual a forma de revelação documental dos BDP militares? Vamos enviar para a DGP as três fichas e o mapa? Mesmo em relação aos bens militares?

Os bens de natureza militar devem ficar, ao nível da informação, no interior das FFAA dado o seu carácter sigiloso. Devem figurar no balanço, apenas por valores agregados. Quanto aos restantes bens afectos às FFAA, têm um tratamento exactamente igual aos outros organismos do Estado.

Os mapas do CIBE, conforme decorre da Portaria 671/2000, só são enviados à DGP, quando esta o requisitar. E estamos a falar do mapa síntese dos bens inventariados. Se verificar que existe alguma variação anómala que suscite qualquer dúvida, é requerida a fichas desse bem. Mas isto apenas para os bens “civis”.

3. Quais foram os critérios de atribuição de taxas de amortização aos BDP?

Os BDP são idênticos aos bens de natureza privada. A única diferença reside é o fim a que se destinam, o rótulo de domínio que ostentam. Por isso as taxas de amortização seguem a mesma lógica. Os bens são considerados de Domínio Público, através de uma classificação atribuída pelo IPPAR.

4. As amortizações têm que finalidade no contexto do sector público?

As amortizações não têm fins fiscais no sector público. A razão da sua existência a este nível tem a ver com a justificação para substituição desses equipamentos. E a adaptação desta ideia ao Estado, é a justificativa de o classificador ter bens com vidas úteis superiores ao estipulado no Decreto 2/90.

5. A partir de que altura os bens devem começar a ser amortizados? Porquê da diferença em relação ao Decreto Regulamentar 2/90?

A opção por ter ficado decidido que os bens iniciam a sua amortização na data e aquisição e não a partir da data de utilização tem subjacente o conceito que no Estado não se compra bens de imobilizado para *stock*, mas para utilizar de imediato.

Os sobressalentes devem ser considerados no inventário sob a forma de subnúmeros do imobilizado ou mesmo autonomamente. O bem encontra-se disponível para ser utilizado para aquele bem em específico. De outra forma, como consigo espelhar a grande reparação que acresce vida útil ao bem?

6. A Portaria CIBE tem aplicabilidade nas FFAA?

Tem toda a aplicação para os bens comuns, que ficam fora do âmbito dos bens militares. É o que está implícito, a meu ver, no artigo do CIBE em que refere que aos bens das FFAA não se aplica o CIBE, está a referir-se apenas aos vossos bens específicos.

7. Existiu um Grupo de Trabalho do MDN para propor medidas específicas para que o CIBE integrasse as FFAA. Qual foi a relação da DGP com este GT?

Não chegou à DGP qualquer documento desse GT.

8. Vai haver um novo diploma? Quando? Que inovações traz em relação ao anterior? Mapas/Fichas?

Na Secretaria de Estado do Tesouro está a ser elaborada uma nova Lei do Património, que se prevê que revogue o CIBE. Fundamentalmente porque existem bens que estão fora da Portaria, ao nível das autarquias.

9. Qual a relação da DGP com a FAP?

A aquisição de veículos comuns deve ter a autorização prévia da DGP. Quanto aos imóveis, quando existe a intenção de adquirir algum, ao mesmo tem de ser atribuído um valor. Após adquirido, a DGP sem estar interessada no valor de aquisição, tem de rotular o

imóvel, quanto ao grau de domínio (público ou privado), para efeitos de inventário de gestão.

10. Domínio público para móveis e veículos, porque não está considerado no CIBE?

É uma falha do CIBE, que pode ser colmatada, acrescentando códigos de BDP para esse tipo de bens. Existem bens que não se conhece o valor nem se consegue atribuir, por falta de capacidade. Nesses casos aplica-se o § 8. dos anexos do POCP: refere-se o bem e os motivos da não avaliação.

11. Ficha para o imobilizado incorpóreo, porque não existe no CIBE?

É uma falha da Portaria pois existe uma conta POCP de investimentos incorpóreos, que devia ter reflexo no CIBE. Já o investimento financeiro está excluído do mesmo.

12. Concorde com a criação de código/ficha CIBE sem taxa amortização predefinida?

Não concordo. Tem de ter sempre vida útil associada e com uma taxa “económica”, isto é, que reflecta o mais realista possível o tempo em que vai estar ao serviço a contribuir para o processo produtivo.

## **Anexo N - Tópicos de entrevista com o Tenente-Coronel João Mata**

9 de Março de 2007, Centro Militar de Electromecânica, Paço de Arcos.

Coordenador interno da área financeira do projecto SIG.

Desempenhou, entre outras, as funções de Chefe de Repartição de Auditoria da Direcção de Finanças da Força Aérea.

1. A contabilidade patrimonial – POCP traz à FAP/FFAA. Existem benefícios nesta nova abordagem?

A contabilidade patrimonial, em geral, permite-nos ter uma ideia do valor patrimonial do organismo. É uma mais valia porque nenhuma organização pode ter esta lacuna de informação. Informação essa que não pode ser extra-contabilística, isto é, dependente de outras aplicações, correndo o risco do valor não estar correcto. Temos a garantia, dadas as validações do sistema, dos valores estarem coerentes.

A contabilidade de acréscimo permite uma análise na óptica dos custos, especialmente de amortizações e dividir o seu valor pela vida dos bens. Apuram-se custos na óptica do custo-benefício, aplicando-se rácios de análise financeira que contribuem para uma boa gestão, dentro da especificidade do sector público.

No início do séc. XX já existia este tipo de contabilidade de partidas dobradas, para não ir mais longe; já existiam lançamentos deste tipo no séc. XVI. Não é algo de inédito.

Com este sistema podemos ter uma noção do valor do património, ao contrário dos sistemas de concepção logística, que não dão garantias de fiabilidade contabilística. Um exemplo prático deste sistema em relação ao anterior é a doação de material, que agora tem reflexos contabilísticos, ao contrário da situação anterior.

2. Os bens militares devem ser considerados activos ou custos, ao nível contabilístico?

Ao nível macro, não é possível medir o benefício gerado pelos bens militares. Ao nível micro, este tipo de bens serem considerados equipamento permite que haja uma base de análise de custos e proveitos. E é a este nível que temos de situar a contabilidade. Aqui não faz sentido estes bens não serem considerados investimento. O bem está ao serviço durante anos, logo deve ser amortizado de acordo com a sua vida útil. Deve figurar no balanço, na classe 4. O classificador das despesas considera estes bens como de capital. No sentido estrito de FBCF, não são. Mas ao proporcionar um sentimento de segurança, permite que as restantes actividades produtivas se desenrolem num ambiente propício ao desenvolvimento.

Só com estes bens se consegue produzir o produto final das FFAA, que é o sentimento de segurança. Isto por oposição aos custos de funcionamento.

3. Os bens que não forem valorizados devem figurar nas demonstrações financeiras?

Existem duas correntes em relação a este assunto. A primeira defende, por exemplo no caso das doações, que se um bem não teve custos de aquisição, então não devo reflectir custos do mesmo no processo produtivo.

A segunda corrente defende que os bens devem ser sempre valorizados, ao custo de substituição, no caso dos bens usados, e considerá-los como proveitos diferidos extraordinários, equilibrando o resultado do lado dos custos através das amortizações.

Os bens devem estar devidamente valorizados de forma a não existir património oculto; o balanço deve produzir uma imagem fiel da organização.

Nesta linha de ideias, os bens que não forem valorizados devem constar de uma lista de inventário, mas não das demonstrações financeiras.

4. Qual a forma de revelação documental dos BDP militares?

Os bens militares encontram-se nas peças contabilísticas através dos custos das amortizações e através da conta de balanço de infra-estruturas e equipamentos de natureza militar. Mas apenas com valores agregados. A informação dos bens das FFAA é público, basta consultar o *site* da FAP para saber que aeronaves possuímos. O material que é classificado, não deve ser relevado. É caso da localização de certo material e suas quantidades.

5. A partir de que altura os bens devem começar a ser amortizados?

A minha resposta espontânea é que devem ser amortizados desde a data de utilização, em consonância com o Decreto 2/90. Pode-se argumentar que um bem numa dotação orgânica de reserva está a contribuir para o produto, portanto deve ser amortizado. Mas uma análise destas é penalizadora em termos de resultado, com um aumento de custos.

Em virtude de serem necessários bens para esse efeito, os mesmos podem depreciar desde a sua aquisição, mas com taxas de depreciação muito baixas e somente quando o bem sai de depósito e é distribuído, é que se começa a amortizar a um ritmo coincidente com a sua vida útil.

6. As amortizações têm que finalidade no contexto militar?

Permitem efectuar um apuramento dos resultados. Em virtude da FAP possuir muitos bens de imobilizado quer em infra-estruturas quer em meios tecnológicos, ao contrário de uma empresa de serviços, por exemplo, sem amortizações lançadas qualquer análise sairá prejudicada.

Para que queremos os resultados? Fundamentalmente por causa dos custos. Como não temos margem de manobra para potenciar os proveitos, pois são uma variável fixa estabelecida pelo governo através do OE, o que podemos fazer é minimizar custos e para tal têm de se conhecer.

7. Qual a peça contabilística mais importante na contabilidade pública?

Não há uma peça que possa identificar como a mais importante. O mapa de fluxos de caixa já vem do sistema contabilístico anterior. Quanto aos documentos novos, ambos são importantes. Cada um tem a sua função. O balanço permite uma análise na óptica financeira, obtendo-se a situação líquida da entidade. A óptica económica é complementar pois os resultados aqui obtidos vão integrar os fundos próprios do balanço. Permite-nos identificar a origem dos resultados.

8. Foi criada uma nova classe CIBE para BDP sem taxas de amortização. Como proceder depois à consolidação?

A consolidação faz-se sem problemas pois a mesma significa que há uma agregação de custos e proveitos, independentemente das taxas de amortização aplicadas. Não há problemas ao nível técnico. Mesmo dentro da mesma organização, o mesmo bem pode ter uma vida útil diferente, dependendo da utilização. Pode haver problemas se não existirem critérios racionais na definição das vidas úteis, para efeitos de comparação entre ramos, pois há reflexos nos custos, logo no desempenho.

**Nota:** os dados relativos ao SIG, referidos no trabalho, foram facultados pelo TCor. João Mata no dia da entrevista.

## **Anexo O - Tópicos de entrevista com o Capitão de Fragata Parracho Trindade**

6 Fevereiro de 2007, Instituto de Estudos Superiores Militares, Lisboa.

Docente na área de administração do IESM.

Perito funcional na área de Assets Accounting (AA) do SIIF, aquando da sua implementação na MGP.

1. O SIIF começou a ser desenvolvido quando? Quando entrou em funcionamento?

Foi desenvolvido a partir de Abril 2000 e entrou em produção em Dezembro de 2001.

2. Os bens que não forem valorizados devem figurar nas demonstrações financeiras?

Sim, porque apesar de não valorizados, são levadas em consideração ao nível das demonstrações financeiras e assim, no limite, estar registados no inventário físico das salas. Que também é umas das vantagens deste módulo.

3. Os Bens de Domínio Público (BDP) devem ser amortizados?

Sim. Devem ser tratados como os outros bens. Se o CIBE tem taxas de depreciação para eles, é de aplicar. Ressalva para os bens culturais que, correctamente no meu entender, não têm taxas de amortização.

4. Qual a forma de revelação documental dos BDP militares?

Não há problemas de confidencialidade ao nível de equipamentos. Todas as aquisições estão espelhadas na LPM e nos concursos internacionais de aquisição. Essa questão coloca-se apenas ao nível das munições e mísseis; aí sim, é espelhado por valores agregados.

5. A Marinha já carregou os seus bens militares no sistema?

Está tudo carregado e inclusive estavam a proceder ao carregamento de imóveis (efectuado em Outubro de 2006).



Estão carregados 419 943 imobilizados no SIIF, dos quais 1 151 são imóveis e 128 pertencem à classe 5 de BDP (navios).

Nota: Esta informação foi fornecida em 14 de Fevereiro de 2007 pela 2ªTEN Ana Roriz, actual responsável funcional pelo módulo de AA da MGP.

6. Quais foram os critérios de atribuição de taxas de amortização aos BDP? As amortizações têm que finalidade no contexto militar?

Os BDP foram criados com base nos COA NATO com uma classe CIBE 5 e acrescentados outros nas classes CIBE já existentes, para os quais a MGP sentiu essa necessidade.

As amortizações servem para: controlo físico inventário; apuramento de custos. Ex: custos de operação de um navio numa missão internacional.

7. A partir de que altura os bens devem começar a ser amortizados?

Os bens de imobilizado não devem ser adquiridos para *stock*. Vai contra todas as boas práticas de gestão. Mas a amortização dos mesmos deve ser a partir da utilização.

8. Qual o tratamento a ser dado a bens completamente amortizados?

Estes bens estão no SIIF a valor actual zero e assim vão manter-se. O trabalho de reavaliação é dantesco e não é prioritário nesta fase.

9. O CIBE tem aplicação nas FFAA?

Sim. Não há distinção da defesa para os restantes sectores públicos. As regras são para aplicar, inclusive é um garante de quando houver novos diplomas em relação a esta matéria é mais simples a actualização da nossa parte.

## **Anexo P - Tópicos de entrevista com o Major Aquilino Torrado**

5 de Janeiro de 2007, Ministério da Defesa Nacional, Lisboa

Técnico Superior na Divisão de Administração, Programação e Execução de Contratos da Direcção-Geral de Armamento e Equipamento de Defesa (DGAED)

Através do Despacho nº 47/SEDNAM/05 de 22 de Junho, foi constituído um Grupo de Trabalho (GT), com o objectivo de definir as linhas orientadoras das regras de inventariação e cadastro dos bens das FFAA.

Este GT teve a participação dos três Ramos e da DGAED, com o auxílio de consultores externos especialistas em contabilidade pública. Apesar da Direcção-Geral de Infra-Estruturas estar integrada no GT, não participou no processo de elaboração do documento produzido, que se encontra no MDN.

Ficou definido o que é considerado bem militar, armamento militar e infra-estruturas militares, vida útil associada e valorização.

Estabeleceu-se que os bens militares satisfazem a definição de activos fixos tangíveis, constituindo-se como Imobilizado sempre que sejam considerados Infra-estruturas, Edificações ou não sejam enquadráveis em *stock*/ existências (de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis ao sector público).

Enquadram-se no conceito de *stocks*/ existências, todos os bens militares que não sejam reutilizáveis (ex. munições) independentemente do seu valor e de poderem ter manutenção ou beneficiações.

Tendo as Forças Armadas aplicado o CIBE, e independentemente de haver informação não publicitável, ficam os seus organismos obrigados a proceder ao seu inventário.

No Inventário e Cadastro, aplicam-se as regras do regime geral aos bens não militares e aos militares os regulamentos internos a definir pelos organismos das FFAA para os bens militares.

A informação de bens militares é informação reservada e não pode ser publicitada fora do âmbito das FFAA, sem prévia autorização da entidade competente. A lista de Imobilizado inscrito enquanto bem militar não fará assim parte de qualquer mapa obrigatório de prestação de contas.

Fizeram-se ainda propostas concretas de informação adicional, nas fichas CIBE, consideradas necessária para a realidade militar, mas do documento final não saiu nenhuma listagem de bens com a vida útil associada.

1. A DGAED está a proceder ao levantamento do seu património?

No âmbito do projecto SIG e da implementação do POCP é fundamental que se proceda a um levantamento do património da instituição de forma a fazer o inventário inicial. A DGAED ainda não está a fazer nada nesse sentido.

2. A contabilidade patrimonial – POCP. Existem benefícios nesta nova abordagem?

Existe todo o interesse que as FFAA adoptem este sistema contabilístico. Primeiro é uma obrigação legal, conforme disposto no DL do POCP. Segundo, representa um salto qualitativo enorme quanto à informação disponibilizada pois passamos de uma contabilidade orçamental, apenas com registos de pagamentos e recebimentos do ano em que era produzida a conta de gerência, para uma contabilidade patrimonial e analítica, que nos dá uma imagem da situação financeira e económica dos diversos Ramos e Órgãos do MDN.

3. Os bens militares devem ser considerados como consumo ou equipamento, ao nível contabilístico?

Os bens militares devem ser considerados investimento. Encaixam, dada a sua natureza, no conceito de imobilizado da contabilidade patrimonial. A própria Lei de Programação Militar, refere que a aquisição deste tipo de bens é considerado investimento público.

4. Os bens que não forem valorizados devem figurar nas demonstrações financeiras?

O POCP é uma excelente oportunidade para os diversos organismos saberem exactamente o que possuem, pois para efeitos de constituição de inventário inicial, tem de se fazer um levantamento de todos os bens que devem figurar nas diversas contas de imobilizado. Existem bens que pela natureza (bens culturais) ou porque já não se sabe o seu valor, não serem possíveis de lhes atribuir um valor. Mas devem constar de qualquer maneira nas demonstrações financeiras, pois fazem parte do inventário da organização.

Quanto à forma de revelação documental dos BDP militares, não vejo qualquer tipo de problema de figurarem nas demonstrações financeiras, de forma agregada. Não temos nada

que seja secreto. Tem é de ser acautelada a informação ao nível de quantidades de armamento e munições.

5. As amortizações têm que finalidade no contexto militar?

As amortizações, no contexto militar ou civil, dentro do sector público têm a mesma finalidade. A filosofia que nos rege é diferente do privado, não nos interessa a fiscalidade para nada. A amortização é importante para ter uma noção do valor real dos bens do activo e para servir de base para uma politica de reequipamento. Quando os bens chegam ao final da sua vida útil deve ser feita uma análise se devem ser substituídos por outros ou se deve ser aumentada a sua vida, pois ainda estão em condições de desempenhar as suas funções.

No caso concreto do início da depreciação dos bens, não concordo com o que está descrito no CIBE, pois no caso do Exército existem muitos bens de imobilizado que são adquiridos para armazém, como reserva e não tem lógica serem depreciados a partir da data de aquisição. Só quando entram ao serviço é que devem ser considerados como custos do exercício respectivo.

6. A Portaria CIBE tem aplicabilidade nas FFAA?

Sem dúvida. Todos os bens de que o MDN possui e são exactamente iguais aos que existem noutro sector qualquer como os edifícios ou o equipamento administrativo, devem seguir as regras estabelecidas no CIBE. Para os bens militares é que têm de ser constituídos códigos ou uma classe própria, com taxas de amortização realistas.

## **Anexo Q - Tópicos de entrevista com o Major Fernando Barnabé**

1 de Março de 2007, Ministério da Defesa Nacional, Lisboa.

Adjunto de Coordenação dos Sistemas de Informação/TIC da Defesa Nacional

1. Os bens militares devem ser considerados como consumo ou investimento, ao nível contabilístico?

O nosso POCP classifica-os, como sabe, na classe 454 – Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar. O classificador de despesas leva estas aquisições à rubrica de despesas de capital 07.01.14 - Investimentos Militares. Mas até à entrada em vigor do classificador de despesas de 2002 fazíamos a classificação destes bens como aquisição de bens duradouros – despesas correntes. E no contexto internacional, o sistema de contas europeu – SEC 95 e SNA 93 defendem que os bens de natureza exclusivamente militar é considerado consumo e não investimento – formação bruta de capital fixo.

Penso que a classificação mais correcta é como bem de investimento, pelo que o nosso POCP e o classificador actual das despesas serão a opção mais correcta. Trata-se efectivamente de um investimento. Um submarino ou um avião ou carro de combate, não se consomem no acto da aquisição. É um absurdo se não for de outra forma.

O que se passa é que o SEC95 e afins estão eivados de uma forte componente política, isto é, os países que têm mais investimento militar (Inglaterra, França, Alemanha, etc.) conseguiram que fosse consumo para o seu benefício e para expurgar esses valores do PEC e do cumprimento dos défices.

Quanto à questão da Contabilidade Nacional versus Contabilidade Pública: Se a União Europeia, decidir que os bens militares são consumo, paciência. Também se forem contabilizados de outra forma no nosso POCP/classificador, podem facilmente ser expurgados (porque estão individualizados em contas próprias) para apresentação de contas e para efeitos do Eurostat e SEC. No fundo, existe uma dualidade racionalidade técnica versus decisão política.

2. As amortizações têm que finalidade no contexto militar?

Independentemente do destino a dar aos equipamentos, penso que também deve existir uma certa racionalidade económica na sua aquisição/afecção. Penso que não é racional comprarem-se 100.000 espingardas se só prevemos utilizar 20.000 nos próximos x anos. A utilização dos equipamentos advém disso, isto é, os investimentos militares, para além da

decisão política e dos factores estratégicos que suportam as decisões, também podem e devem ter alguma racionalidade económica.

Mas a resposta não é essa. Mesmo que não exista nenhuma racionalidade económica, a Contabilidade é uma técnica de registo, pelo que é importante saber-se qual a afectação anual que advém das amortizações, de todos os equipamentos militares adquiridos.

3. A partir de que altura os bens devem começar a ser amortizados? Data de aquisição como defende o CIBE ou de utilização como está descrito no Decreto 2/90, para o sector privado?

Penso que deveria existir uma tabela própria, mais ao menos ao meio das duas ou então, mais aproximada do Decreto 2/90. Porque o CIBE é um absurdo no que respeita por exemplo aos equipamentos que ficam em depósito (reservas). Embora não sejam utilizados durante alguns anos, não perdem assim tanto o seu valor (depende dos anos que se considerarem razoáveis para amortização). Por outro lado, também não deveriam ser amortizados só aquando da sua utilização porque pode ser só ao fim de alguns anos (ex. espingardas novas que ficam em depósito de material). Nas empresas, isto não se passa. Nenhuma empresa compra mais imobilizado, para depois não o utilizar ou só utilizar ao fim de uns anos.

4. Qual a forma de revelação documental dos BDP militares?

Penso que poderiam ficar a zero (sem valorização) e por serem militares, a observação da informação deveria ser restrita por normas de confidencialidade. O SIG tem que possibilitar que determinado tipo de informação só poderá ser analisada por quem tenha autorização para tal.

5. A contabilidade patrimonial – POCP trouxe ou não mais valias às FFAA ao nível da gestão de activos (leia-se imobilizados)?

Penso que em tudo o que diga respeito aos bens de natureza não militar, tem aplicabilidade. O resto fica para depois se houver alguém a pensar no depois, porque senão daqui a 50 anos ainda não existem regras definidas para os bens militares e não me parece que a Direcção-Geral de Infra-estruturas tenha feito já alguma coisa nesse sentido.